

Ref

SOU^{1986:39}

SKATTE- UTREDNINGAR

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2014



National Library
of Sweden

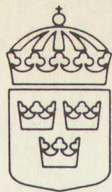
**Slutbetänkande av
utredningen om
säkerhetsåtgärder m.m.
i skatteprocessen**

Ref

SOU 1986:39

SKATTE- UTREDNINGAR

**Slutbetänkande av
utredningen om
säkerhetsåtgärder m.m.
i skatteprocessen**



Statens offentliga utredningar

1986:39

Finansdepartementet

Skatte- utredningar

Slutbetänkande av utredningen
om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen
Stockholm 1986

ISBN 91-38-09391-X

ISSN 0375-250X

Liber Tryck AB Stockholm 1986 621128

Statsrådet och chefen
för finansdepartementet

Den 16 februari 1973 uppdrog finansministern åt sakkunniga att utreda frågor om säkerhetsåtgärder i skatteprocessen. De sakkunniga antog namnet Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (USS).

Utredningen har tidigare lämnat fem delbetänkanden, nämligen Bevisssäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen (SOU 1974:49), Betalningssäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen (SOU 1975:104), Lag om preskription av skattefordringar m.m. (SOU 1978:87), Preskriptionshinder vid skattebrott (SOU 1980:4) och Lag om skatteansvar (SOU 1983:23).

Utredningen lämnar nu över sitt slutbetänkande. Det innehåller förslag till lag om utredning för beskattning och förslag till lag om skatteintendenter och deras verksamhet.

Under arbetet med slutbetänkandet har utredningens ledamöter varit lagmannen Anders Nordenadler, ordförande, lagmannen Sten Bergh, f.d. riksdagsledamöterna Kerstin Andersson och Wilhelm Gustafsson, riksdagsledamöterna Lars Hedfors och Bruno Poromaa, f.d. riksdagsledamoten Kurt Söderström, biträdande länspolismästaren Gösta Welander och riksdagsledamoten Hans-Olov Westberg. Söderström har på grund av sjukdom inte kunnat delta i slutskedet av utredningsarbetet.

Ledamöterna har biträtts av chefsjuristen Martin Erling, länsrådet Karl-Erik Nord, f.d. hovrättsrådet Claes Werdinius och regeringsrådet Sverker Widmark såsom sakkunniga samt departementsrådet Arne Baekkevold, revisorn Sven Björnesjö, avdelningsdirektören Leif Bruhn, kronfogden Arne Fall, rättschefen Johan Hirschfeldt, direktören Christer Jarenius, byråchefen Bo Johansson, länsrådet Lars Johanson och överåklagaren Folke Ljungwall såsom experter.

I utredningens sekretariat har ingått Werdinius samt rådmannen Bertil Lundgren såsom sekreterare och distriktsåklagaren Birgit Kronholm såsom biträdande sekreterare.

Reservation har avgetts av ledamöterna Kerstin Andersson och Wilhelm Gustafsson.

Särskilda yttranden har lämnats av ledamöterna Kerstin Andersson, Sten Bergh och Wilhelm Gustafsson samt den sakkunnige Karl-Erik Nord tillsammans med experterna Leif Bruhn, Bo Johansson och Lars Johanson.

Stockholm i juni 1986.

Anders Nordenadler

Kerstin Andersson

Sten Bergh

Wilhelm Gustafsson

Lars Hedfors

Bruno Poromaa

Gösta Welander

Hans-Olov Westberg

/Bertil Lundgren

Birgit Kronholm

I N N E H Å L L

SAMMANFATTNING.....	9
LAGFÖRSLAG.....	19
I U T G Å N G S P U N K T E R	
<hr/>	
1 UTREDNINGSUPPDRAGET.....	35
1.1 Direktiven.....	35
1.2 Utredningsarbetet.....	36
2 VISSA UTMÄRKANDE DRAG HOS UTREDNINGEN I SKATTEÄRENDE.....	39
3 RIKTLINJER FÖR EN REFORMERAD LAGSTIFTNING.....	45
4 DE VIKTIGASTE REFORMBEHOVEN.....	47
4.1 Inledning.....	47
4.2 Okända skattskyldiga.....	47
4.3 Information till den enskilde om hans rättigheter vid en skatteutredning, m.m.....	48
4.4 Den ordning enligt vilka skattskyldiga och andra engageras i en utredning.....	48
4.5 Skyddet för integritetskänsliga uppgifter.....	49
4.6 Skyddet för privatlivet.....	49
II Ö V E R V Ä G A N D E N O C H F Ö R S L A G	
<hr/>	
5 FÖRSLAGET TILL LAG OM UTREDNING FÖR BESKATTNING...	51
5.1 Lagens beteckning och vissa termer.....	51
5.2 Tillämpningsområdet.....	52
5.3 Ändamålet med skatteutredningar.....	53
5.4 Proportionalitetsprincipen.....	55
5.5 Samverkan mellan myndigheter.....	56
5.6 Information till den enskilde.....	57
5.7 Krav på dokumentation.....	59

5.8	Underlaget för en utredning.....	60
5.9	Utredningsåtgärderna.....	61
5.10	Personer som får engageras i en utredning.....	62
5.11	Utredningssammanträde.....	64
5.12	Förrättningar hos skattskyldiga och andra.....	65
5.13	Vitesföreläggande.....	68
5.14	Hörande av vittnen.....	70
5.15	Anlitande av sakkunnig.....	72
5.16	Skyddet för integritetskänsliga uppgifter.....	72
5.17	Frågor om beslutsnivå.....	78
5.18	Domstolsprövning.....	78
6	FÖRSLAGET TILL LAG OM SKATTEINTENDENTER OCH DERAS VERKSAMHET.....	81
6.1	Inledande synpunkter.....	81
6.2	Samordnad utredning - olika modeller.....	83
6.3	Den utredande personalens sammansättning.....	87
6.4	Organisatoriska frågor.....	88
6.5	Sekretess och integritet.....	89
6.6	Den enskildes ställning.....	91
6.7	Samordning med andra brottsutredningar.....	92
7	FÖLJDÄNDRINGAR I ANDRA LAGAR.....	95
8	LAGFÖRSLAGENS ORGANISATORISKA OCH EKONOMISKA KONSEKVENSER.....	103
 III KOMMENTARER TILL LAGFÖRSLAGEN		
<hr/>		
9	FÖRSLAGET TILL LAG OM UTREDNING FÖR BESKATTNING...	111
10	FÖRSLAGET TILL LAG OM SKATTEINTENDENTER OCH DERAS VERKSAMHET.....	177
 IV BAKGRUNDSMATERIAL		
<hr/>		
11	DEN PRIMÄRA UPPGIFTSSKYLDIGHETEN.....	189
11.1	Inledning.....	189
11.2	Underlaget för den primära uppgiftsskyldigheten...	190
11.3	Skyldigheten att anmäla sig för registrering.....	195
11.4	Skyldigheten att lämna deklaration eller motsvarande handling.....	195
11.4.1	Deklarationens rättsliga karaktär.....	195
11.4.2	De deklarationsskyldiga.....	196
11.4.3	Deklarationens innehåll.....	200
11.4.4	Deklarationsfristerna.....	201
11.5	Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter.....	204

12	VISSA GRUNDLÄGGANDE PRINCIPER FÖR SKATTEFÖR- VALTNINGENS UTREDNINGSVVERKSAMHET, M.M.....	207
12.1	Inledning.....	207
12.2	De grundläggande principerna.....	208
12.2.1	Legalitetsprincipen.....	208
12.2.2	Opportunitetsprincipen.....	208
12.2.3	Likhetsprincipen.....	209
12.2.4	Undersöknings- eller officialprincipen....	209
12.2.5	Objektivitetsprincipen.....	209
12.2.6	Proportionalitetsprincipen.....	210
12.2.7	Principen om partsinsyn.....	210
12.3	Skattesekretessen och samverkan mellan myndigheter.....	211
13	SKATTEFÖRVALTNINGENS UTREDNINGSBEFOGENHETER.....	215
13.1	Inledning.....	215
13.2	Föreläggande.....	217
13.2.1	Allmänt.....	217
13.2.2	Föreläggande att lämna uppgift om egna förhållanden.....	217
13.2.3	Föreläggande att lämna uppgift om annans förhållanden.....	218
13.3	Kontrollbesök.....	219
13.4	Revision.....	219
13.5	Anlitande av sakkunnig.....	221
13.6	Vite.....	222
13.7	Bevissäkring.....	223
13.8	Tvångsbesiktning.....	225
13.9	Undantagande av integritetskänsligt material från skatteutredningen.....	227
14	FÖRVALTNINGSDOMSTOLS UTREDNINGSBEFOGENHETER.....	229
14.1	Inledning.....	229
14.2	Föreläggande för part att yttra sig.....	230
14.3	Föreläggande för part eller annan att komma in med handling eller föremål.....	230
14.4	Besiktning av fastighet m.m.....	230
14.5	Anlitande av sakkunnig.....	231
14.6	Förhör med vittnen.....	231
15	FÖRUNDRSÖKNING I BROTTMÅL.....	233
15.1	Förundersökningens ändamål.....	233
15.2	Inledande av förundersökning m.m.....	234
15.3	Objektivitet, hänsyn och skyndsamhet.....	235
15.4	Förhör och vittnesplikt.....	236
15.5	Medverkan av sakkunnig.....	239
15.6	Den misstänkte och hans försvar.....	239
15.7	Tvångsmedel enligt rättegångsbalken.....	240
15.7.1	Inledning.....	240
15.7.2	Häktning.....	240
15.7.3	Anhållande och gripande.....	242
15.7.4	Häktningsförhandling.....	243

15.7.5	Reseförbud och anmälningsskyldighet.....	243
15.7.6	Kroppsvsitation och kroppsbesiktning.....	245
15.7.7	Kvarstad.....	245
15.7.8	Beslag.....	247
15.7.9	Husrannsakan.....	249
16	FRAMFÖRDA SYNPKTER.....	251
16.1	Inledning.....	251
16.2	Vissa motioner och riksdagsbehandlingen av dem....	251
16.3	JO:s uttalanden om tillämpningen av skatteförvaltningens utredningsbefogenheter.....	254
16.3.1	Skyldigheten att dokumentera vad som tillförts en utredning och skyldigheten att kommunicera sådan dokumentation med den berörde.....	254
16.3.2	Utnyttjande av tredje man som upplysningskälla.....	255
16.3.3	Beslut om revision.....	257
16.3.4	Det material som skall tillhandahållas vid en revision.....	258
16.3.5	Förrättningar hos enskilda.....	258
16.3.6	Tillämpningen av bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen (1975:1027)..	260
16.3.7	Tidpunkten för åtalsanmälan.....	260
16.3.8	Utnyttjande av förundersökningsprotokoll i revisionspromemorior.....	261
16.3.9	Anlitandet av taxeringsrevisor som sakkunnig vid polisutredningar.....	261
16.4	JO om moderna efterforskningsmetoder i skatte- och kronofogdemyndigheternas verksamhet - en undersökning av laglighet och lämplighet, 1984:1..	262
16.4.1	Inledning.....	262
16.4.2	Allmänna krav och förutsättningar för tvångsmedelsanvändning.....	262
16.4.3	Frågan om tvång och samtycke.....	263
16.4.4	Särskilda hänsynstaganden vid förvaltningsrättsliga intrångsbefogenheter.....	264
16.4.5	Rekommendationer till lagstiftaren.....	265
16.5	Riksskatteverkets rapport 1983:1, Skatter och skattekontroll; Förutsättningar för en effektiv skattekontroll.....	266
16.6	Skrivelser från Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund.....	266
	RESERVATIONER.....	273
	SÄRSKILDA YTTRANDE.....	275

SAMMANFATTNING

Betänkandet innehåller förslag till två nya lagar, nämligen

- * lag om utredning för beskattning
- * lag om skatteintendenter och deras verksamhet

Lagen om utredning för beskattning ersätter ett långt större antal bestämmelser om skattemyndigheternas utredande verksamhet inom området för skatter, tullar och avgifter, som för närvarande finns i olika lagar, t.ex. taxeringslagen, lagen om mervärdeskatt, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Bestämmelserna i lagen om skatteintendenter och deras verksamhet har inte någon motsvarighet i gällande rätt. I lagen regleras hur skattebrottsutredningar och skatteutredningar som har samband med dessa skall bedrivas. Dessa utredningar skall ledas av särskilda tjänstemän inom skatteförvaltningen - skatteintendenter - som i vissa avseenden är underställda allmän åklagare.

LAGEN OM UTREDNING FÖR BESKATTNING (UTREDNINGSLAGEN)

Utredningslagen skall tillämpas vid skatteutredningar.

Lagen innehåller 10 kapitel med sammanlagt 55 paragrafer. I lagen anges de befogenheter som skattemyndigheterna har i sin utredande verksamhet samt skattskyldigas och andra personers

skyldigheter och rättigheter i sådana sammanhang. Däremot regleras inte deklarationsskyldigheten i fråga om olika skatter och avgifter och inte heller de fall, där någon självmant skall sända in s.k. kontrolluppgift till myndigheterna angående andra personers inkomstförhållanden.

Utredningslagen vilar på följande grundsatser.

o All offentlig makt skall utövas under lagarna. Myndigheterna har alltså inte några andra befogenheter än dem som framgår av lag. Skattemyndigheternas utredningsbefogenheter måste därför komma till klart uttryck i lag.

o Skattemyndigheternas uppgift är att åstadkomma en riktig och likformig beskattning. De har således att förverkliga innehållet i de av riksdagen beslutade skattelagarna och att därvid se till att alla skattskyldiga är med i skattesystemet.

o För att nå detta mål måste skattemyndigheterna ha ändamålsenliga utredningsbefogenheter. Dessa måste utformas så att de faktorer som enligt skatteförfattningarna är av betydelse för ett beslut om skatt kan utredas.

o Lagstiftningen om skattemyndigheternas utredningsbefogenheter bör vara enhetlig och gemensam för de olika skatteslagen. Den bör vara tydlig och lätt att överblicka.

o När en skattemyndighet vänder sig till en enskild för att få underlag för en utredning bör denne få klart för sig vilka rättigheter han har gentemot myndigheten.

o Varje utredning bör genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.

o Den enskildes skatteförhållanden bör behandlas i första hand som en angelägenhet mellan honom och skattemyndigheten.

o Den enskildes privatliv bör omgärdas med ett särskilt skydd vid skatteutredningen.

o Integritetskänsliga uppgifter för den enskilde bör så långt möjligt hållas undan från en skatteutredning.

o Allt som är av betydelse för en utredning bör genom protokoll eller på annat sätt tillförlitligt dokumenteras.

Allmänna bestämmelser om utredningsverksamheten (2 kap.)

Ändamålet med utredningsverksamheten

Skattemyndigheternas utredningsverksamhet syftar till en riktig och likformig beskattning. Myndigheterna får utreda alla förhållanden som kan antas vara av betydelse för detta ändamål. De skall därvid se till att alla skattskyldiga är med i skattesystemet.

Det angivna ändamålet anknyter delvis till det nuvarande innehållet i § taxeringslagen och ytterst till i kapitlet 9 § regeringsformen som anger hur domstolar och myndigheter skall sköta sina uppgifter.

Skattemyndigheterna skall se till att alla som är skattskyldiga verkligen är med i skattesystemet. Myndigheterna får således ta reda på vem som sysslar med en viss skattepliktig verksamhet. Det rättsläge som uppstått genom regeringsrättens dom i det s.k. Hägglöfsmålet ändras således genom utredningslagen.

Proportionalitetsprincipen

Varje utredning skall genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.

Proportionalitetsprincipen gäller för alla myndigheter som sköter den offentliga förvaltningen. Det har ansetts lämpligt att denna princip kommer till uttryck i lagen. Den innebär för skattemyndigheternas del bl.a. att de i sina utredningar alltid måste överväga om den enskilde skall skaffa fram utredningsmaterial eller om de själva hos honom skall skaffa sig de uppgifter som behövs för ett beslut om skatt.

Samverkan mellan myndigheter

Statliga och kommunala myndigheter skall på begäran av en skattemyndighet utan dröjsmål tillhandahålla de handlingar och övriga uppgifter som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds. Från denna skyldighet gäller vissa undantag som är betingade av sekretesshänsyn till rikets säkerhet, rikets förhållande till annan stat eller mellanfolklig organisation, rikets centrala finans-, penning- och valutapolitik samt till post- och telehemligheten.

Bestämmelser av huvudsakligen samma innehåll finns i nuvarande skatte- och avgiftsförfattningar.

Information till den enskilde

När en skattemyndighet vänder sig till en enskild för att skaffa fram uppgifter, handlingar eller annat underlag från denne, skall myndigheten i princip alltid informera om vad utredningen i första hand syftar till. Vidare skall han underrättas om sin rätt enligt utredningslagen att hos domstol begära att inte behöva medverka i utredningen och att myndig-

heten inte får kräva hans medverkan om han är nära släkt med den skattskyldige.

Denna skyldighet att informera är en nyhet liksom förbudet att vända sig till släktingar.

Krav på dokumentation

Skattemyndigheterna skall under en utredning fortlöpande anteckna de åtgärder som vidtas och de uppgifter som inhämtas på annat sätt än genom en handling i den mån de är av betydelse för ett beslut om skatt. Därvid skall den som har lämnat en muntlig uppgift beredas tillfälle att göra erinringar mot innehållet i myndighetens anteckning av den.

Skyldigheten att dokumentera har inte någon direkt motsvarighet i dagens skattelagstiftning. Däremot finns bestämmelser av delvis samma innehåll i förvaltningslagen.

Skattemyndigheternas allmänna befogenheter vid en utredning (3 kap.)

Underlaget för en utredning

En skattemyndighet får under en utredning använda sig av det underlag som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds (grundsatsen om fri bevisprövning). Principen gäller redan i dag. En annan sak är att myndigheters möjligheter att få tillgång till utredningsmaterial begränsas av olika föreskrifter i skatteförfattningarna. Så är fallet även i utredningslagen.

Utredningsåtgärderna

För att få underlag för en utredning får skattemyndigheterna

1. inhämta skriftliga och muntliga uppgifter,
2. inhämta handlingar och föremål samt
3. besiktiga fast och lös egendom.

Det är dessa metoder som skattemyndigheterna - liksom hittills - får använda sig av för att skaffa sig kunskap i ett ärende.

De situationer där en myndighet måste iaktta vissa föreskrifter när den skaffar underlag för en utredning regleras i 4-8 kapitlen utredningslagen.

Personer som får engageras i en utredning

En skattemyndighet får skaffa underlag för en utredning genom att vända sig till den som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha tillgång till underlag av betydelse för ändamålet med utredningen.

Avser utredningen en skattskyldig som är känd till namnet skall myndigheten i normalfallet först vända sig till honom innan den vänder sig till någon annan.

Nära släktingar till den skattskyldige får inte engageras i en utredning utom i ett speciellt undantagsfall.

Bestämmelser av detta innehåll finns inte i nuvarande skattelagstiftning.

Utredningssammanträde (4 kap.)

En skattemyndighet får hålla utredningssammanträde med den skattskyldige, om det kan antas vara till fördel för utredningen. Även den skattskyldige har rätt att få till stånd ett sådant sammanträde när han vill lämna sina uppgifter muntligen i stället för att skriva till skattemyndigheten.

För förvaltningsmyndigheter i allmänhet gäller enligt den nyligen antagna förvaltningslagen att en part skall få tillfälle att lämna uppgifter muntligt i ett ärende om myndighetens arbetsläge medger det. Myndigheten får också själv bestämma om muntlig handläggning bl.a. när det kan underlätta för den enskilde att ha med myndigheten att göra.

Den muntliga handläggningen i skatteärenden har med hänsyn till deras ofta komplicerade natur bundits i något mera ordnade former än som gäller förvaltningsärenden i allmänhet.

Den skattskyldiges närvaro vid ett utredningssammanträde bör vara frivillig. Något tvångsmedel såsom vite får inte användas för att förmå honom att inställa sig.

Förrättningar i enskilda utrymmen och förvar (5 kap.)

Skattemyndigheterna har i dag rätt att besöka enskilda för att t.ex. gå igenom räkenskaper. Det sker som revision eller som kontrollbesök.

En utredning som genomförs utanför myndighetens lokaler, dvs. hos någon enskild, betecknas i utredningslagen förrättning.

En förrättning får hållas för att besiktiga egendom såsom byggnader och varulager och för att granska handlingar såsom räkenskaper.

I bostadsutrymmen får handlingar granskas endast om den som berörs har begärt det eller länsrätt har lämnat tillstånd till en förrättning. Detta är en nyhet i förhållande till vad som gäller i dag.

Tiden och platsen för en förrättning skall bestämmas efter samråd med den enskilde utom då det finns en påtaglig risk

för att ändamålet med förrättningen härigenom skulle äventyras.

Möter en förrättning hinder genomförs den med handräckning av kronofogdemyndighet. Handräckning ersätter åtgärder enligt bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen. Den lagen avskaffas.

Vitesföreläggande (6 kap.)

En skattemyndighet får - liksom i dag - förelägga vite för att få in underlag för en utredning.

Ett vitesföreläggande får riktas endast mot den som enligt särskilda föreskrifter är skyldig att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt och får avse endast sådana handlingar eller uppgifter om innehållet i dem. Detta innebär en viss begränsning i förhållande till vad som gäller i dag.

Hörande av vittnen (7 kap.)

En person får höras som vittne i länsrätten, om domstolen anser att det är särskilt viktigt att han lämnar sina uppgifter under ed. Såväl skattemyndigheten som den skattskyldige kan initiera ett sådant förhör.

Anlitande av sakkunnig (8 kap.)

En skattemyndighet får - liksom hittills - anlita en sakkunnig, om bedömningen av en fråga kräver särskild sakkunskap.

Skyddet för integritetskänsliga uppgifter (9 kap.)

Om en enskild vill slippa att till en skattemyndighet lämna uppgifter av ömtålig personlig eller ekonomisk art kan han hos länsrätten begära att myndigheten förbjuds att ta del av uppgifterna. Domstolen skall gå med på hans begäran om hans

intresse av att inte behöva röja uppgiften är större än myndighetens behov av uppgiften. Innan domstolen har avgjort frågan råder det ett automatiskt förbud för myndigheten att ta del av uppgiften. Skyddet för integritetskänsliga uppgifter har förstärkts i förhållande till vad som gäller i dag.

Frågor om beslutsnivå (10 kap.)

Endast chefen för en skattemyndighet eller hans närmaste man får besluta om

- o utredningssammanträde,
- o förrättning i enskilda utrymmen eller förvar,
- o framställning om vittnesförhör,
- o föreläggande av vite samt
- o anlitande av sakkunnig.

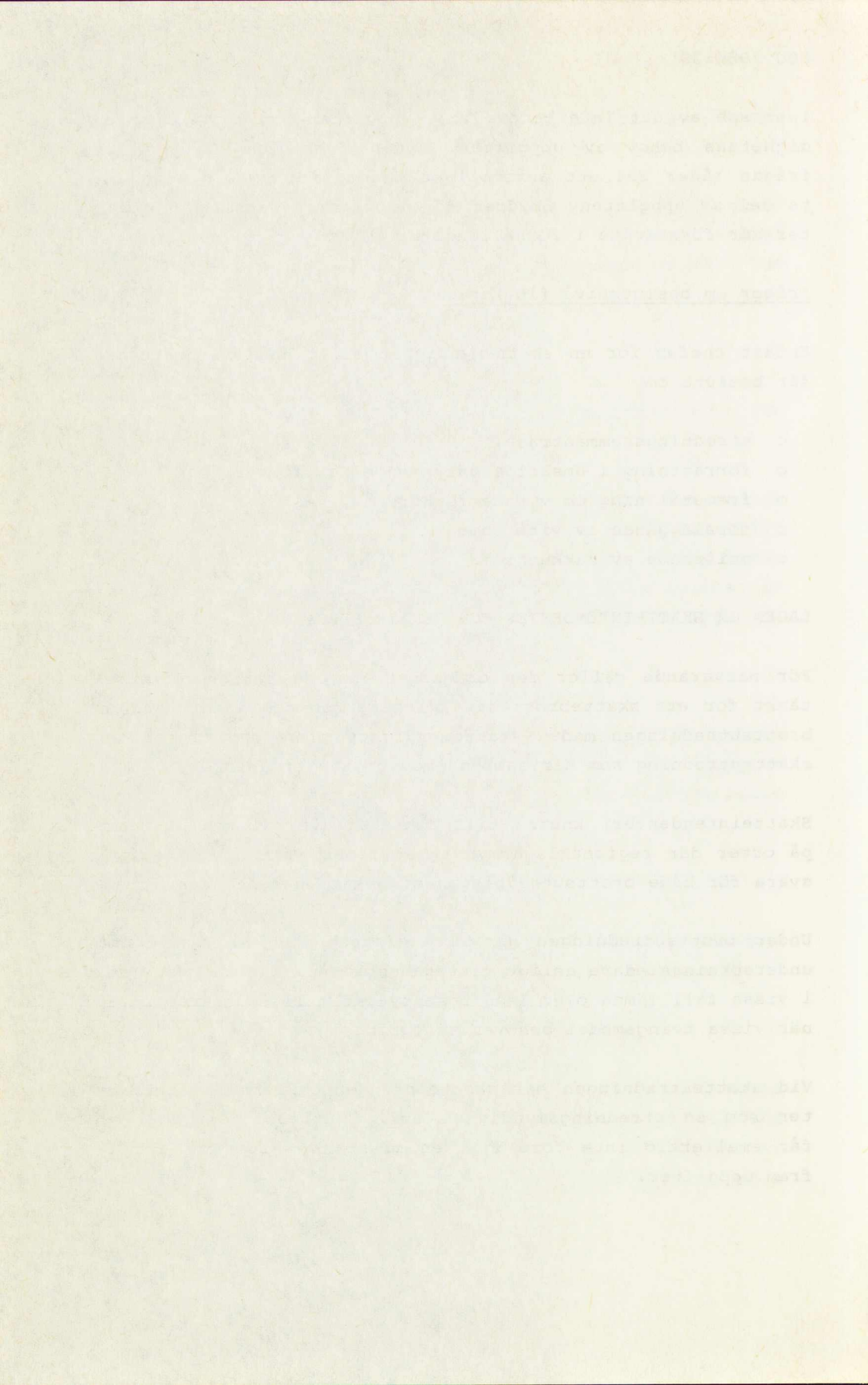
LAGEN OM SKATTEINTENDER OCH DERAS VERKSAMHET

För närvarande gäller den ordningen när en person är misstänkt för ett skattebrott att åklagare och polis har hand om brottsutredningen medan skattemyndigheterna ansvarar för den skatteutredning som har samband med brottsutredningen.

Skatteintendenter, knutna till riksskatteverket och placerade på orter där regionåklagarmyndighet finns, får uppgiften att svara för både brottsutredningen och skatteutredningen.

Under brottsutredningen har skatteintendenten ställning som undersökningsledare enligt rättegångsbalken. Han har dock att i vissa fall lämna över ledningsansvaret till åklagare, bl.a. när vissa tvångsmedel behöver tillgripas.

Vid skatteutredningen har skatteintendenten samma befogenheter som en utredningsmyndighet enligt utredningslagen. Han får emellertid inte förelägga en misstänkt vite för att få fram uppgifter.



FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1 Förslag till
Lag om utredning för beskattning

Härigenom föreskrivs följande

1 Inledande bestämmelser

1 § Denna lag tillämpas vid utredningar till ledning för fastställelse av skatt, tull eller avgift som avses i lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1956:623), lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1968:430) om mervärdeskatt, kupongskattelagen (1970:624), vägtrafikskattelagen (1973:601), tullagen (1973:670), lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Lagen tillämpas även vid utredningar till ledning för

1. beslut om taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) samt

2. fastställelse av skatte- eller avgiftsbelopp som företrädare för juridisk person är skyldig att betala enligt 77 a § uppbördslagen, 17 § 1 mom. lagen om sjömansskatt,

48 a § lagen om mervärdeskatt, 22 § lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 17 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och 21 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

2 § Med skatt förstås i denna lag

1. skatt, tull eller avgift, som avses i 1 § första stycket samt

2. skatte- eller avgiftsbelopp som avses i 1 § andra stycket 2.

3 § Med skattskyldig enligt denna lag avses

1. den vars betalningsansvar för skatt en utredning är avsedd att klarlägga,

2. den som enligt 47 § taxeringslagen (1956:623) har att lämna uppgifter för någon som anges i 1 samt

3. den som i ett ärende om fastighetstaxering är att anse som ägare till fastigheten.

Med närstående till den skattskyldige förstås i denna lag den som till den skattskyldige står i ett sådant förhållande som avses i 36 kap. 3 § första stycket rättegångsbalken.

4 § I denna lag betecknar

utredningsmyndighet: den förvaltningsmyndighet som har att göra en utredning i ett visst ärende om skatt,

handling: framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel,

utrymme: byggnad, lokal, gård, upplagsplats och liknande avgränsat utrymme samt

förvar: skåp, låda, behållare, bankfack, väska, pärm, kuvert och liknande anordning, som kan tillslutas.

2 Allmänna bestämmelser om utredningsverksamheten

1 § Utredningsmyndigheternas verksamhet syftar till en riktig och likformig beskattning. Myndigheterna har därvid att se till att inte någon som enligt lag är skattskyldig är okänd för dem. De får utreda alla förhållanden som kan antas vara av betydelse för detta ändamål.

Varje utredning skall genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.

2 § På utredningsmyndighetens begäran skall myndigheter utan dröjsmål lämna eller i sina utrymmen tillhandahålla de handlingar och övriga uppgifter som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds, utom till den del för uppgiften gäller sekretess enligt 2 kap. 1 eller 2 §, 3 kap. 1 §, 9 kap. 8 § sekretesslagen (1980:100) eller en bestämmelse till vilken hänvisas i någon av de nämnda paragraferna. Postverket skall utan hinder av vad nu har sagts lämna uppgifter om enskildas förbindelser med postgironörelsen eller bank.

Bestämmelserna i 3-10 kap. gäller inte i fråga om utredningsmyndighetens hänvändelser till andra myndigheter för att få underlag för en utredning.

3 § När en utredningsmyndighet vänder sig till en enskild för att få underlag för en utredning skall denne, om det inte framstår som obehövt, underrättas om

1. vad utredningen i första hand syftar till samt
2. innehållet i 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen och 9 kap. 1 och 2 §§.

4 § Vid en utredning skall i protokoll eller på annat lämpligt sätt fortlöpande antecknas de åtgärder som vidtas och de uppgifter som utredningsmyndigheten får på annat sätt än genom en handling, i den mån de är av betydelse för ett beslut om skatt. Den som har lämnat muntliga uppgifter skall

beredas tillfälle att göra erinringar mot de antecknade uppgifterna.

Närmare bestämmelser om anteckningsskyldigheten meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

5 § Den som med hjälp av automatisk databehandling för register över uppgifter som han är skyldig att bevara till ledning för beslut om skatt skall utan hinder av 7 § datalagen (1973:289) på utredningsmyndighetens begäran lämna uppgifter i vanlig läsbar form och uppställda på det sätt myndigheten anvisar.

3 Allmänna befogenheter

1 § Utredningsmyndigheten får vid en utredning använda sig av allt det underlag som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds.

2 § För att få underlag får utredningsmyndigheten

1. inhämta skriftliga och muntliga uppgifter,
2. inhämta handlingar och föremål, samt

3. besiktiga fast och lös egendom och vidta de åtgärder som behövs med hänsyn till ändamålet med besiktningen.

Att myndigheten när den skaffar underlag enligt första stycket i vissa fall har att iaktta särskilda föreskrifter framgår av 4-8 kap.

3 § Utredningsmyndigheten får skaffa underlag genom att vända sig till den som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha tillgång till underlag som avses i 1 §.

Avser en utredning en skattskyldig som är känd till namnet, skall myndigheten först vända sig till honom, såvida det inte finns en påtaglig risk för att ändamålet med utredningen härigenom skulle äventyras eller saken är brådskande. Myndigheten får vända sig till någon som är närstående till den skattskyldige endast om denne enligt särskilda föreskrifter

är skyldig att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt och dessa innehåller uppgifter om det förhållande som utreds.

4 Utredningssammanträde

1 § Utredningsmyndigheten får i myndighetens lokaler hålla utredningssammanträde med den skattskyldige, om det kan antas vara till fördel för utredningen. Sådant sammanträde skall hållas om den skattskyldige begär att muntligen få lämna uppgifter till ledning för ett beslut om skatt och detta lämpligen bör ske vid ett sammanträde.

2 § Den skattskyldige skall kallas till ett utredningssammanträde inom skälig tid dessförinnan. Tiden och platsen för sammanträdet skall om möjligt bestämmas efter samråd med honom.

3 § En kallelse till ett utredningssammanträde skall vara skriftlig och innehålla uppgift om tiden och platsen för sammanträdet och de frågor som skall behandlas. Kallelsen skall vidare innehålla en sådan underrättelse som avses i 2 kap. 3 § 2 och 3.

4 § Har den skattskyldige ett ombud eller biträde, får denne närvara vid utredningssammanträdet.

5 § Vid ett utredningssammanträde skall utredningsmyndigheten se till att de frågor som behandlas blir tillräckligt klarlagda samt att det inte tas upp något som saknar betydelse för utredningen eller som bör behandlas i en annan ordning.

6 § Vid ett utredningssammanträde skall protokoll föras. Närmare bestämmelser om innehållet i ett protokoll meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

7 § Den skattskyldige har rätt till ersättning av allmänna medel för sin inställelse vid ett utredningssammanträde enligt bestämmelser som regeringen meddelar.

5 Förrättningar i enskilda utrymmen och förvar

1 § Utredningsmyndigheten får hålla förrättning i enskilda utrymmen för att besiktiga egendom och för att där granska eller annars få tillgång till handlingar. Vid en sådan förrättning får myndigheten inhämta de muntliga uppgifter som behövs med hänsyn till ändamålet med förrättningen.

I utrymmen som kan antas utgöra bostad får en förrättning som inte avser besiktning dock hållas endast om den som berörs av förrättningen har begärt att handlingarna skall granskas där eller länsrätten har lämnat tillstånd till förrättningen.

Tillstånd skall ges, om det finns grundad anledning att anta att handlingarna finns i utrymmet och

1. myndigheten inte efter begäran har fått tillgång till dem eller
2. det finns en påtaglig risk för att ändamålet med utredningen skulle äventyras genom en sådan begäran.

2 § Bestämmelserna i detta kapitel gäller i tillämpliga delar också enskilda förvar.

3 § Tiden och platsen för en förrättning i ett enskilt utrymme skall bestämmas efter samråd med den som berörs av förrättningen, i den mån han är känd för utredningsmyndigheten. Han skall skriftligen underrättas om förrättningen inom skälig tid dessförinnan.

Samråd och underrättelse behöver inte ske i sådana fall då det finns en påtaglig risk för att ändamålet med förrätt-

ningen härigenom skulle äventyras eller då saken är brådskan-
de.

4 § En underrättelse om en förrättning skall innehålla uppgift om

1. tidpunkten och platsen för förrättningens början,
2. vad förrättningen i första hand syftar till,
3. de handlingar som bör hållas till handa när förrättningen inleds,
4. innehållet i 9 kap. 1 och 2 §§, samt
5. namnen på förrättningsmännen.

5 § En förrättning får inte utan särskilda skäl hållas före klockan 8 eller efter klockan 19.

6 § Förrättningsmännen skall legitimera sig när förrättningen inleds. Detsamma gäller sakkunniga som deltar i förrättningen.

7 § Den som förfogar över utrymmen där en förrättning skall hållas bör om det är möjligt ställa arbetsplats till förrättningsmännens förfogande samt i övrigt lämna det biträde som behövs för att förrättningen skall kunna hållas.

8 § Skattskyldig som skall bevara underlag enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att på förrättningsmännens begäran genomföra kassainventering.

9 § Görs uppehåll i en förrättning och lämnas handlingar som skall granskas kvar i utrymmet får utredningsmyndigheten, om det behövs för att förrättningen skall kunna fullföljas, föreskriva hur handlingarna skall handhas under uppehållet. Myndigheten får därvid genom försegling eller annan liknande åtgärd säkerställa ändamålet med föreskriften.

10 § Är vid en förrättning i fall som avses i 3 § andra stycket den som förfogar över de handlingar som skall granskas inte närvarande skall förrättningsmännen utan granskning försegla handlingarna samt lämna honom tillfälle att göra en framställning enligt 9 kap. 2 §. Kommer en sådan framställning inte in inom den tid som utredningsmyndigheten har bestämt får myndigheten bryta förseglingen och ta del av handlingarna.

11 § En förrättning som möter hinder genomförs med handräckning av kronofogdemyndighet.

12 § Vid handräckning får kronofogdemyndigheten för att få tillgång till handlingar som skall granskas söka genom enskilda utrymmen som berörs av förrättningen och, om tillträde behövs till utrymme som är tillslutet, låta öppna lås eller bereda sig tillträde på annat sätt.

I övrigt gäller för handräckningen bestämmelserna i 2 kap. 17 § tredje stycket utsökningsbalken samt 3 kap. 1 § första stycket, 2 § första stycket och 3-5 §§ utsökningsförrordningen (1981:981).

13 § Vid en förrättning skall protokoll föras. Vid en förrättning som avses i 3 § andra stycket skall i protokollet antecknas de omständigheter som utgör grund för att samråd och underrättelse inte har skett. I protokollet skall också antecknas de handlingar som utredningsmyndigheten omhändertar för granskning och vad som i övrigt förekommer vid förrättningen.

Protokollet skall så snart det kan ske efter det att förrättningen har avslutats tillställas den som berörs av denna.

Närmare bestämmelser om innehållet i ett protokoll meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

6 Vitesföreläggande

1 § Utredningsmyndigheten får vid vite förelägga den, som enligt särskilda föreskrifter är skyldig att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt, att tillhandahålla sådana handlingar och lämna uppgifter om innehållet i dessa.

2 § Ett vitesföreläggande skall vara skriftligt och innehålla

1. uppgift om det underlag som skall lämnas och den tidpunkt detta senast skall vara utredningsmyndigheten tillhanda samt

2. underrättelse som avses i 2 kap. 3 §.

3 § Den som föreläggs vite skall erhålla skälig tid att följa föreläggandet.

4 § Ett vitesföreläggande att komma in med uppgift skall besvaras skriftligt, om inte utredningsmyndigheten medger annat.

7 Förhör inför länsrätt

1 § En länsrätt skall på begäran av en utredningsmyndighet eller den skattskyldige hålla förhör med annan än den skattskyldige, om det är av särskild vikt att en uppgift lämnas under ed.

2 § En begäran om förhör skall vara skriftlig och innehålla uppgift om vem som skall höras och vad förhöret skall avse samt skälen för att uppgiften skall lämnas under ed. En begäran skall vara åtföljd av det underlag som sökanden har tillgång till i fråga om det förhållande som skall klarläggas vid förhöret.

3 § Vid ett förhör gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om förhör med vittne i mål om beskattning.

8 Sakkunnig

1 § Utredningsmyndigheten får anlita en sakkunnig, om bedömningen av en fråga kräver särskild sakkunskap.

2 § Den får inte vara sakkunnig som

1. till den skattskyldige eller saken intar en sådan ställning att hans tillförlitlighet kan anses förringad, eller
2. till men för den skattskyldige kan antas utan lov utnyttja eller röja affärs- eller yrkeshemlighet som han som sakkunnig skulle kunna få del av.

3 § Innan någon förordnas som sakkunnig skall den skattskyldige i den mån han är känd till namnet lämnas tillfälle att yttra sig över valet av sakkunnig.

4 § Får utredningsmyndigheten sedan någon har förordnats att vara sakkunnig kännedom om något förhållande som avses i 2 § får myndigheten förbjuda den sakkunnige att vidta åtgärder med stöd av förordnandet under tiden intill dess frågan om hans entledigande har avgjorts.

5 § När en sakkunnig förordnas skall utredningsmyndigheten underrätta denne om tillämpliga bestämmelser om sekretess.

6 § En sakkunnig får närvara vid utredningssammanträden, förrättningar i enskilda utrymmen och förvar och vid förhör inför domstol, om det behövs för att han skall kunna fullgöra sitt uppdrag.

7 § En sakkunnig skall avge ett skriftligt utlåtande.

Utlåtandet skall ange de skäl och omständigheter som utgör grund för bedömningarna i utlåtandet.

8 § Den som på tjänstens vägnar är skyldig att avge yttrande har rätt till ersättning endast om det är särskilt föreskrivet. Annan sakkunnig är berättigad till ersättning av allmänna medel för sitt uppdrag. Utredningsmyndigheten får bevilja förskott på sådan ersättning.

9 § Utredningsmyndighetens beslut om anlitande av sakkunnig får överklagas av den skattskyldige genom besvär hos länsrätten.

9 Begränsningar i utredningsmyndighetens befogenheter

1 § En länsrätt får förbjuda utredningsmyndigheten att avkräva någon uppgifter som denne inte får röja eller som är av ömtålig natur, om den skada eller det men som han eller annan skulle lida genom att de kom till myndighetens kännedom får anses större än behovet av att de blir tillgängliga för myndigheten.

2 § Fråga om förbud enligt 1 § prövas på skriftlig framställning av den till vilken utredningsmyndigheten har vänt sig för att få underlag för en utredning.

En framställning om förbud skall avslås, om inte sökanden senast den dag länsrätten bestämt har gett domstolen tillgång till det underlag som hans framställning avser.

3 § När en framställning enligt 1 § har kommit in till länsrätten skall denna genast underrätta utredningsmyndigheten om vilket underlag framställningen avser. Görs en sådan framställning hos myndigheten skall denna genast lämna över framställningen till länsrätten.

4 § Har någon gjort en framställning enligt 1 § och framstår denna inte som uppenbart ogrundad får utredningsmyndigheten inte avkräva honom uppgifter som framställningen avser innan fråga om förbud har avgjorts. Myndigheten skall utan vidare granskning försegla de handlingar som framställningen avser och som myndigheten har tillgång till och genast ställa dessa till länsrättens förfogande.

10 Övriga bestämmelser

1 § Skyldighet för utredningsmyndigheten att enligt denna lag utfärda kallelser, lämna skriftliga underrättelser eller andra meddelanden fullgörs genom att myndigheten sänder meddelandet i vanligt brev under mottagarens för myndigheten senast kända adress. Ett föreläggande av vite skall dock alltid delges.

2 § En utredningsmyndighet får inte lämna över åt annan än den som närmast under myndighetens chef ansvarar för utredningen i ett ärende att besluta om

1. utredningssammanträde,
2. förrättning i enskilda utrymmen och förvar,
3. framställning om förhör inför länsrätt,
4. föreläggande av vite samt
5. anlitanade av sakkunnig.

3 § Frågor som enligt denna lag skall prövas av en länsrätt prövas av länsrätten i det län, där utredningsmyndigheten har sitt säte.

Denna lag träder i kraft

2 Förslag till Lag om skatteintendenter och deras verksamhet

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Med skattebrott förstås i denna lag brott enligt skattebrottslagen (1971:69) samt brott enligt författning som anges i 1 § den lagen.

2 § Hos riksskatteverket finns skatteintendenter.

Skattebrottsutredningen

3 § En skatteintendent får inleda förundersökningar angående skattebrott. Har en sådan undersökning inletts av en skatteintendent gäller för honom rättegångsbalkens föreskrifter om undersökningsledare.

4 § Inleder en polismyndighet en förundersökning angående skattebrott skall skatteintendenten underrättas. Om skatteintendenten begär det, skall ledningen av förundersökningen lämnas över till honom.

5 § Leder skatteintendenten en förundersökning skall han lämna över ledningen av denna till åklagaren

1. om tvångsmedel, som endast allmän domstol eller åklagaren får besluta om, behöver tillgripas,

2. om åtal skall väckas inom en viss angiven tid,

3. om det inte längre finns skäl att samordna förundersökningen med en utredning till ledning för fastställelse av skatt eller avgift.

6 § När åklagaren är undersökningsledare får han utom i fall som avses i 5 § 3 anlita biträde av skatteintendenten. Åklagaren får utom när det föreligger något förhållande som avses i 5 § lämna över ledningen av förundersökningen till skatteintendenten.

7 § Åklagaren och skatteintendenten skall hålla varandra underrättade om allt som har betydelse för förundersökningen.

8 § Skatteintendenten får vid en förundersökning anlita biträde av förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter, tullar och avgifter och, när han är undersökningsledare, även av polismyndigheter.

9 § En underrättelse om brottsmisstanke enligt 23 kap. 18 § första stycket rättegångsbalken skall lämnas till den misstänkte i skriftlig form och innehålla uppgift om de omständigheter som utgör grund för misstanken om brott.

Skatte- och avgiftsutredningen

10 § Har en förundersökning angående skattebrott inletts skall skatteintendenten leda den utredning för fastställelse av skatt eller avgift som förundersökningen ger anledning till.

11 § Skatteintendenten har vid skatte- och avgiftsutredningen samma befogenheter som tillkommer

1. en utredningsmyndighet enligt lagen (1900:000) om utredning för beskattning, dock att den som är misstänkt för brott som förundersökningen avser inte får föreläggas vite samt

2. ett allmänt ombud enligt lagen (1978:880) om betalnings-säkring för skatter, tullar och avgifter.

12 § Skatteintendenten skall vid de allmänna förvaltningsdomstolarna föra den talan samt till förvaltningsmyndigheterna i fråga om skatt, tull eller avgift anmäla de förhållanden, som hans verksamhet ger anledning till.

13 § Läggs förundersökningen angående skattebrott ned, får skatteintendenten lämna över ledningen av skatte- och avgiftsutredningen till den förvaltningsmyndighet i fråga om skatt eller avgift, som är behörig att handlägga ärendet.

Övriga bestämmelser

14 § En skatteintendent får sätta annan tjänsteman i sitt ställe enligt bestämmelser som regeringen meddelar.

15 § Närmare bestämmelser om skatteintendenternas verksamhet och tjänstgöringsförhållanden meddelas av regeringen.

Denna lag träder i kraft

1. Die erste Aufgabe ist die, die ...

2. Die zweite Aufgabe ist die, die ...

3. Die dritte Aufgabe ist die, die ...

4. Die vierte Aufgabe ist die, die ...

5. Die fünfte Aufgabe ist die, die ...

6. Die sechste Aufgabe ist die, die ...

7. Die siebte Aufgabe ist die, die ...

8. Die achte Aufgabe ist die, die ...

I U T G Å N G S P U N K T E R

1 UTREDNINGSUPPDRAGET

1.1 Direktiven

I tilläggsdirektiv den 29 juni 1978, Dir. 1978:60, har utredningen fått i uppdrag bl.a. att se över reglerna om uppgiftsskyldighet och kontroll inom beskattningsområdet. I direktiven uttalar departementschefen bl.a. följande.

Vid översynen bör gällande kontrollföreskrifter gås igenom i syfte att åstadkomma en lagstiftning, som är enhetlig för de olika skatteslagen, lätt att överskåda, och som innehåller tydliga regler om granskningsmyndigheternas befogenheter och de enskilda medborgarnas skyldigheter och rättigheter i dessa sammanhang. Ett särskilt intresse bör ägnas åt den enskildes möjligheter att ta del av och bemöta resultatet av myndigheternas granskningsarbete i ett så tidigt skede som möjligt. I uppdraget ingår inte att se över bestämmelserna om olika personers skyldighet att lämna deklARATIONER och liknande handlingar till ledning för egen beskattning och inte heller reglerna om skyldighet för vissa personer att självmant till skattemyndigheterna ge in kontrolluppgifter till ledning för andra personers beskattning.

Översynen bör omfatta även bestämmelserna om vite och bevis-säkring. Den bör också gälla reglerna om granskningsmyndig-heternas handläggning av ärenden i vilka misstanke om brott har uppkommit.

1.2 Utredningsarbetet

För att få underlag för sitt arbete har utredningen inter-vjuat tjänstemän vid länsstyrelser, lokala skattemyndigheter, kronofogdemyndigheter, polismyndigheter, åklagarmyndigheter, tullmyndigheter och ett av riksskatteverkets distriktskontor. Vidare har inhämtats uppgifter om utredningen i skattemål och skattebrottmål hos länsrätterna, kammarrätterna och tingsrät-terna.

Utredningen har studerat lagstiftningen om skatteutredningar i Danmark, Norge, Finland, förbundsrepubliken Tyskland, Frankrike och Österrike och haft överläggningar med myndighe-ter i dessa länder.

Utredningen har samrått med kommissionen mot ekonomisk brottslighet, skatteförenklingskommittén, skatteförvaltnings-utredningen och tvångsmedelskommittén.

Vidare har utredningen haft överläggningar med Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska Arbetsgivareföreningen och Svenska Revisorssamfundet.

I denna etapp av utredningsarbetet har utredningen yttrat sig över följande promemorior och betänkanden,

1. Informationsutbyte mellan myndigheter (BRÅ 1982:6),
2. Kontroll av rådgivare (SOU 1983:4),
3. Effektivare företagsrevision (SOU 1983:36),
4. Bulvanlag (SOU 1983:46),

5. Återvinning i konkurs (SOU 1983:60),
6. Domstolarna och deras sammansättning i mål om ekonomisk brottslighet (Ds Ju 1984:1),
7. Domstolarna och eko-brotten (SOU 1984:3),
8. Tvångsmedel-Anonymitet-Integritet (SOU 1984:54),
9. Sammanhållen skatteförvaltning (SOU 1985:20) samt
10. Multinationella företags skatteförhållanden, en förstudie och en tilläggspromemoria av riksdagens revisorer.

1. Die erste Aufgabe ist die Bestimmung der
 2. Die zweite Aufgabe ist die Bestimmung der
 3. Die dritte Aufgabe ist die Bestimmung der
 4. Die vierte Aufgabe ist die Bestimmung der
 5. Die fünfte Aufgabe ist die Bestimmung der
 6. Die sechste Aufgabe ist die Bestimmung der
 7. Die siebte Aufgabe ist die Bestimmung der
 8. Die achte Aufgabe ist die Bestimmung der
 9. Die neunte Aufgabe ist die Bestimmung der
 10. Die zehnte Aufgabe ist die Bestimmung der

11. Die elfte Aufgabe ist die Bestimmung der
 12. Die zwölfte Aufgabe ist die Bestimmung der
 13. Die dreizehnte Aufgabe ist die Bestimmung der
 14. Die vierzehnte Aufgabe ist die Bestimmung der
 15. Die fünfzehnte Aufgabe ist die Bestimmung der
 16. Die sechzehnte Aufgabe ist die Bestimmung der
 17. Die siebzehnte Aufgabe ist die Bestimmung der
 18. Die achtzehnte Aufgabe ist die Bestimmung der
 19. Die neunzehnte Aufgabe ist die Bestimmung der
 20. Die zwanzigste Aufgabe ist die Bestimmung der

2 VISSA UTMÄRKANDE DRAG HOS UTREDNINGAR I SKATTEÄRENDEN

I varje förvaltningsförfarande ingår två huvudmoment. Det första är att det material som skall ligga till grund för ett beslut skaffas fram och ställs samman. Denna verksamhet brukar vanligen betecknas utredningen. Sedan denna har avslutats skall den beslutande myndigheten med ledning av materialet och tillämpliga bestämmelser fatta beslut i saken. Beslutsstadiet tar vid. Inte sällan går dessa moment in i varandra.

Ordet "utredning" används inte i skattelagstiftningen och sällan av skattemyndigheterna. I stället talar man om kontroll. För mer omfattande utredningar - som helt eller delvis får genomföras hos skattskyldiga och andra - har lagstiftaren dock alltsedan mitten av 1950-talet nyttjat ordet "revision".

En förklaring till att ordet "kontroll" har använts som en samlande beteckning på skattemyndigheternas utredande verksamhet kan vara att myndigheternas befogenheter tidigare - dvs. före 1955 års ganska genomgripande lagstiftningsreformer - var förhållandevis begränsade. I praktiken gick de för det mesta ut på siffermässiga avstämningar av uppgifter i de skattskyldigas deklARATIONER mot kontrolluppgifter. I viss utsträckning förekom också sådana avstämningar mellan den skattskyldiges deklARATION och hans bokföring, s.k. bokföringsgranskning.

Skattemyndigheternas utredningsbefogenheter utökades emellertid högst väsentligt när riksdagen antog regeringens proposition 1955:160, som byggde på ett förslag från de skattelags-sakkunniga (SOU 1954:24) I samband därmed ersattes bokföringsgranskningen med taxeringsrevision.

I fråga om andra skatter och avgifter än de direkta inkomstskatterna var skattemyndigheternas utredningsbefogenheter inte detaljreglerade och deras verksamhet saknade en lagfäst terminologi. Först under 1970-talet påbörjades en anpassning till taxeringslagen i dessa avseenden.

Ordet "kontroll" leder tanken till s.k. siffergranskning. Det kan ha sitt berättigande när det gäller rutinmässiga avstämningar av siffermaterialet i inkomna deklARATIONER och kontrolluppgifter. Ordet "kontroll" utgör emellertid knappast någon adekvat beskrivning av den mer allsidiga prövning som skattemyndigheternas utredningsverksamhet innebär sedan flera decennier tillbaka. Denna ges en mer rättvisande bild av ordet "utredning".

Skattemyndigheternas utredande verksamhet syftar till att skapa underlag till ledning för beslut om skatt. Har någon framställt ett yrkande om ett beslut av ett visst innehåll såsom är fallet när någon avger sin deklARATION, kommer utredningen naturligen att syfta till att fastställa om det finns förutsättningar att medge yrkandet. Är det myndigheten som initierar utredningen har den att utreda vilka olika beslut i sak som kan vara möjliga.

Skattemyndigheten har således först att ta ställning till om den har ett tillräckligt underlag för ett beslut. Denna fråga avgörs med ledning av de skatteförfattningar som skall tillämpas i ärendet.

Är underlaget inte tillräckligt har myndigheten genom utredning att komplettera detta. För att skaffa sig underlag får myndigheten vända sig till enskilda och till andra myndigheter.

Som underlag får myndigheten också använda sin kunskap om faktiska förhållanden som den kan ha skaffat t. ex. genom syn, i sitt arkiv, genom litteratur osv.

All myndighetsutövning - och alltså även den utredande verksamheten - styrs av hävd av vissa grundläggande principer. De utgör de hörnstenar på vilken myndigheternas arbete vilar även om de inte alla kommer till uttryck i de författningar som myndigheterna har att följa.

All myndighetsutövning skall ha stöd i lag (legalitetsprincipen).

En myndighet får när den fullgör sina uppgifter inom vissa gränser själv avgöra om och på vilket sätt den skall agera (opportunitetsprincipen).

Lika fall skall behandlas lika, d.v.s. en myndighet skall agera på samma sätt i skilda men likartade fall (likhetsprincipen).

Myndigheten bär det yttersta ansvaret för att ett ärende blir tillfredsställande utrett (undersöknings- eller officialprincipen).

Myndighetsutövningen skall vara saklig och opartisk. Alla omständigheter - även de som talar för den enskilde - skall beaktas (objektivitetsprincipen).

En myndighets åtgärder skall till sin art och varaktighet stå i rimlig proportion till de mål som myndigheten avser att uppnå (proportionalitetsprincipen).

Den som är part i ett ärende har i princip rätt att få ta del av vad som har tillförts detta och han skall, innan myndigheten fattar beslut i saken, också som huvudregel beredas tillfälle att yttra sig över det underlag som har inhämtats från någon annan än honom själv (principen om partsinsyn).

Det kommer således enligt undersökningsprincipen an på myndigheten att se till att underlaget i ärendet blir så fullständigt som behövs för ett riktigt beslut. I detta avseende skiljer sig förvaltningsmyndigheternas och förvaltningsdomstolarnas handläggning från de allmänna domstolarnas, där förhandlingsgrundsatsen dominerar.

Förklaringarna till att de statliga förvaltningsmyndigheterna har ålagts ett utredningsansvar är flera. Det allmänna har naturligtvis ett starkt intresse av att de lagar som angår relationerna mellan staten och medborgarna blir förverkligade enligt sitt innehåll. Detta intresse har inte samma tyngd i fråga om privaträttsliga förhållanden, eftersom dessa i stor utsträckning bestäms av överenskommelser enligt avtalsfrihetens princip. Det är därför helt följdriktigt att ett stort ansvar för utredningen läggs på förvaltningsmyndigheterna. Detta ansvar underlättar också de enskilda medborgarnas mellanhanden med det allmänna. Skulle ansvaret ligga på den enskilde skulle denne många gånger tvingas att anlita juridiskt biträde för att inte riskera rättsförluster. I den meningen utgör undersökningsprincipen en rättssäkerhetsgaranti, d.v.s. en garanti för att besluten blir materiellt riktiga.

I det stora flertalet ärenden medverkar enskilda personer under utredningsskedet i större eller mindre omfattning.

Vanligtvis engageras den enskilde parten i ärendet därför att han är myndighetens bästa kunskapskälla. Dessutom rör ärendet hans egen intressesfär. I många ärenden räcker det emellertid inte att myndigheten begränsar sina kontakter till honom. Ofta är det nödvändigt att vända sig till andra myndigheter och till andra personer som kan lämna upplysningar i saken.

För en enskild parts del kan man säga att denne har både en rätt och en skyldighet att medverka i utredningen. Det är alltid möjligt för honom att framställa egna yrkanden och andra önskemål samt lämna upplysningar eller åberopa annan bevisning som underlag för myndighetens beslut. Å andra sidan är han enligt skatteförfattningarna skyldig att i olika hänseenden lämna uppgifter och annat underlag som myndigheterna behöver för att komma fram till ett riktigt beslut om skatt.

När skattemyndigheterna använder sina utredningsbefogenheter gäller - som framhållits - av hänsyn till den enskildes intressen att myndighetens åtgärder i varje särskilt fall till sin art och varaktighet skall stå i ett rimligt förhållande till ändamålet med utredningen.

Den enskildes intresse av att uppgifter om hans personliga och ekonomiska förhållanden inte sprids mer än nödvändigt tillgodoses till en början genom bestämmelser om sekretess. Denna är för skattemyndigheternas del absolut, d.v.s. de får inte under några omständigheter avslöja sekretesskyddade uppgifter för obehöriga.

Till detta kommer att den enskilde i vissa fall inte ens till skattemyndigheterna behöver lämna integritetskänsliga uppgifter. På framställning av honom får länsrätt, om synnerliga skäl föreligger, besluta att uppgifter som omfattas av tystnadsplikt eller som annars är av ömtålig natur skall undantas från utredningen.

Det som vi hittills har berört visar att skattemyndigheternas utredningsbefogenheter måste utformas efter en avvägning mellan intresset av att skattebesluten blir materiellt riktiga och de enskilda medborgarnas önskemål av att inte behöva utsättas för besvär och kostnader eller alltför stor insyn i privata förhållanden. Denna avvägning bestäms av de materiella skatteförfattningarnas innehåll men också av allmänna värderingar i fråga om förhållandet mellan staten och medborgarna.

I det följande avsnittet redovisas de riktlinjer som har legat till grund för vår avvägning av dessa intressen och som har varit vägledande för oss vid utformningen av lagförslagen.

3 RIKTLINJER FÖR EN REFORMERAD LAGSTIFTNING

- o All offentlig makt skall utövas under lagarna. Myndigheterna har alltså inte några andra befogenheter än dem som framgår av lag. Skattemyndigheternas utredningsbefogenheter måste därför komma till klart uttryck i lag.
- o Skattemyndigheternas uppgift är att åstadkomma en riktig och likformig beskattning. De har således att förverkliga innehållet i de av riksdagen beslutade skattelagarna och att därvid se till att alla skattskyldiga är med i skattesystemet.
- o För att nå detta mål måste skattemyndigheterna ha ändamålsenliga utredningsbefogenheter. Dessa måste utformas så att de faktorer som enligt skatteförfattningarna är av betydelse för ett beslut om skatt kan utredas.
- o Lagstiftningen om skattemyndigheternas utredningsbefogenheter bör vara enhetlig och gemensam för de olika skatteslagen. Den bör vara tydlig och lätt att överblicka.
- o När en skattemyndighet vänder sig till en enskild för att få underlag för en utredning bör denne få klart för sig vilka rättigheter han har gentemot myndigheten.

- o Varje utredning bör genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.
- o Den enskildes skatteförhållanden bör behandlas i första hand som en angelägenhet mellan honom och skattemyndigheten.
- o Den enskildes privatliv bör omgärdas med ett särskilt skydd vid skatteutredningar.
- o Integritetskänsliga uppgifter för den enskilde bör så långt möjligt hållas undan från en skatteutredning.
- o Allt som är av betydelse för en utredning bör genom protokoll eller på annat sätt tillförlitligt dokumenteras.

4 DE VIKTIGASTE REFORMBEHOVEN

4.1 Inledning

De viktigaste reformbehoven som framträder i ljuset av de riktlinjer som vi har angett i föregående avsnitt avser

1. möjligheten att få reda på om alla som är skattskyldiga verkligen är med i skattesystemet

2. skattemyndigheternas information till den enskilde om dennes rättigheter vid en utredning m.m.

3. den ordning enligt vilken skattskyldiga och andra engageras i en skatteutredning

4. skyddet för integritetskänsliga uppgifter samt

5. skyddet för privatlivet.

4.2 Okända skattskyldiga

Skattemyndigheternas uppgift är att åstadkomma en riktig och likformig beskattning. De har således att förverkliga innehållet i de av riksdagen beslutade skattelagarna.

En likformig beskattning förutsätter bl.a. att alla som är skattskyldiga verkligen är med i skattesystemet. En annan

ordning innebär ju att vissa skattskyldiga övervältrar sin skattebörda på andra. Detta kan givetvis inte godtas av rättviseskäl. Det behöver inte särskilt framhållas vilken negativ effekt på skattemoralen en sådan ordning har.

Det bör därför vara möjligt för skattemyndigheterna att klarlägga vem som står bakom t.ex. vissa aktieförsäljningar eller andra ekonomiska transaktioner, banktillgodohavanden eller andra förmögenhetsobjekt. Att förlita sig på att alla fullgör sina skyldigheter på grund av risken att drabbas av skönsbeskattning, straff eller skattetillägg är helt orealistiskt. Regeringsrättens dom den 21 april 1986 i det s.k. Hägglöfmålet omintetgör skatteutredningar med detta syfte.

4.3 Information till den enskilde om hans rättigheter vid en skatteutredning m.m.

Förhållandet mellan skattemyndigheterna och de enskilda bör präglas av öppenhet. I de flesta fall känner den enskilde inte till sin roll och ställning i utredningsförfarandet. Han bör av skattemyndigheten när han engageras i en utredning informeras om vad denna i första hand går ut på och sin rätt att vägra att lämna ifrån sig integritetskänsliga uppgifter. Regler om en sådan informationsskyldighet saknas i skattelagstiftningen.

4.4 Den ordning enligt vilken skattskyldiga och andra engageras i en utredning.

Den enskildes skatteförhållanden bör i första hand behandlas som en angelägenhet mellan skattemyndigheten och honom. Utomstående personer bör inte i onödan engageras i utredningen. Vid de utredningar som förekommer i dag vänder sig skattemyndigheterna till dem som enligt särskilda föreskrifter har att lämna uppgifter till ledning för ett beslut om skatt. Det är inte ovanligt att utomstående personer avkrävs uppgifter om

den skattskyldiges förhållanden innan denne tillfrågas. Skattelagstiftningen innehåller inte några bestämmelser om någon turordning för skattemyndigheternas hänvändelser till den skattskyldige och andra.

4.5 Skyddet för integritetskänsliga uppgifter

Uppgifter som är integritetskänsliga för den enskilde bör så långt det är möjligt hållas undan från en skatteutredning. I skatteförfattningarna finns bestämmelser som gör det möjligt för en enskild att utverka länsrättens beslut att handlingar som innehåller uppgifter av integritetskänslig natur skall undantas från granskning. Det krävs att det skall föreligga synnerliga skäl för att domstolen skall meddela ett sådant beslut. I praktiken förekommer det ytterst få mål av detta slag. Skyddet för integritetskänsliga uppgifter framstår som alltför svagt.

Även om den enskilde begär undantagande av handlingar från granskning finns det inte några bestämmelser som hindrar skattemyndigheten från att fortsätta granskningen av handlingarna under den tid länsrätten behandlar hans begäran. Om domstolen beslutar att undanta handlingarna från granskningen kan beslutet därför bli meningslöst, eftersom innehållet i handlingen ändå kan vara känt för myndigheten. De nuvarande bestämmelserna innebär således inte någon garanti för att integritetskänsliga uppgifter inte skall komma till myndighetens kännedom.

4.6 Skyddet för privatlivet

Den enskildes privatliv bör omgärdas med ett särskilt skydd vid skatteutredningar. Skattemyndigheterna har i dag möjlighet att ingripa i hans privatliv genom revision. Revisionsbestämmelserna skiljer inte mellan kontorslokaler och andra utrymmen som hör till näringsverksamhet å ena sidan och bo-

städer och liknande privata utrymmen å andra sidan. Skattemyndigheterna får genomföra revisioner i alla dessa slags utrymmen även om de av naturliga skäl i regel genomförs i lokaler som hör till en näringsverksamhet. För närvarande skyddas inte bostäder och andra utrymmen som hör till privatlivet mot utredningsåtgärder av detta slag.

II ÖVERVÄGANDEN OCH FÖRSLAG

5 FÖRSLAGET TILL LAG OM UTREDNING FÖR BESKATTNING

5.1 Lagens beteckning och vissa termer

Vårt förslag. Bestämmelserna om skattemyndigheternas utredande verksamhet samlas i en lag för så gott som alla skatter, tullar och avgifter med beteckningen "Lag om utredning för beskattning".

Ordet "utredning" används inte i skattelagstiftningen och sällan av skattemyndigheterna. I stället talar man om kontroll. Mer omfattande utredningar går under beteckningen "revision".

Vi har tidigare konstaterat att ordet "kontroll" leder tanken till siffergranskning och att ordet alltså inte ger en adekvat beskrivning av den allsidiga prövning som skattemyndigheternas utredningsverksamhet innebär. Enligt vår uppfattning ger ordet "utredning" en mer rättvisande bild av denna. Lagens rubrik bör därför innehålla ordet "utredning" i stället för "kontroll".

Ordet "utredning" har i gängse språkbruk olika betydelser. Det kan beteckna en verksamhet som har till ändamål att skapa underlag för ett beslut. Ordet kan emellertid också användas som en sammanfattande beteckning för utredningsmaterialet. Vihar valt att använda ordet "utredning" för att beteckna den utredande verksamheten och ordet "underlag" för utredningsmaterialet som sådant. Denna användning av ordet "underlag" har dessutom den fördelen att den anknyter till den betydelse ordet har sedan länge i skattelagstiftningen, t.ex. deklara-tionsunderlag.

Lagen behandlar skatte-, tull- och avgiftsmyndigheternas utredande verksamhet. Det skulle i och för sig vara naturligt att i lagen benämna dessa myndigheter just som skattemyndig-heter. Skatteförvaltningens organisation och beteckningen på de myndigheter som ingår i denna är för närvarande under omvandling. Sådana förändringar kommer att ske även i framtiden. Vi har valt att i lagen beteckna skatte-, tull- och avgiftsmyndigheterna med ordet "utredningsmyndigheter" för att göra lagen oberoende av framtida organisatoriska förändringar. Vi kommer att även i den fortsatta framställningen använda denna beteckning på skatte-, tull- och avgiftsmyndig-heterna.

5.2 Tillämpningsområdet

Vårt förslag. Lagen om utredning för beskattning - i fort-sättningen betecknad utredningslagen - skall tillämpas i fråga om praktiskt taget samtliga skatter, tullar och avgif-ter.

Enligt våra direktiv har vi att gå igenom gällande kontrollföreskrifter bl.a. i syfte att åstadkomma en lagstiftning som är enhetlig för de olika skatteslagen.

Utredningsmyndigheternas befogenheter under skatteutredningar regleras för närvarande av ett flertal författningar. Varje medelslag har i princip sina egna bestämmelser men dessa är numera i sina huvuddrag anpassade till taxeringslagens systematik och uttryckssätt.

Den nuvarande splittringen på många författningar gör det svårt för både utredningsmyndigheten och den enskilde att få klarhet i vad som gäller i olika situationer.

En enhetlig lagstiftning har ett så stort egenvärde att denna målsättning bör frångås endast om innehållet i de materiella skatteförfattningarna lägger hinder i vägen. Vid vår genomgång av dessa har vi inte funnit några sådana hinder. Lagen bör därför omfatta alla skatter, tullar och avgifter av betydelse från utredningssynpunkt. Av samma skäl bör lagen också tillämpas vid utredningar till ledning för fastställelse av skatte- eller avgiftsbelopp som företrädare för en juridisk person kan bli skyldig att betala.

5.3 Ändamålet med skatteutredningar

Vårt förslag. I lagen slås fast att utredningsmyndigheternas verksamhet syftar till en riktig och likformig beskattning samt att myndigheterna skall se till att alla som är skattskyldiga verkligen är med i skattesystemet. Vidare föreskrivs att myndigheterna får utreda alla förhållanden som kan antas vara av betydelse för detta ändamål.

2 kap. 1 § första stycket

Lagen innehåller bestämmelser om utredningsmyndigheternas befogenheter. Utformningen av dessa befogenheter bestäms av det ändamål skatteutredningarna är avsedda att tillgodose. Ändamålet med en skatteutredning anger också hur befogenheterna får användas. Detta bör därför komma till uttryck i lagen.

Någon bestämmelse som anger vad skattemyndigheternas utredande verksamhet skall ha för ändamål finns inte för alla skatteslag. Emellertid sägs i 1 § taxeringslagen att taxeringarna skall ske så att de "bliva överensstämmande med skatteförfattningarna samt i möjligaste måtto likformiga och rättvisa".

När det gäller skattemyndigheternas nuvarande utredningsbefogenheter anges endast i fråga revisionsinstitutet de ändamål för vilka befogenheten får användas. Enligt 56 § taxeringslagen får en taxeringsrevision äga rum hos envar deklara-tions- och uppgiftsskyldig

- för kontroll av att deklara-tions- eller uppgiftsskyldig-het enligt den lagen riktigt och fullständigt fullgjorts eller
- för att eljest bereda beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxe-ring.

Ändamålen anges på ett likartat sätt i revisionsbestämmelserna för andra skatteslag.

Skatteutredningar syftar främst till att klarlägga huruvida fattade skattebeslut är riktiga eller till att ge underlag för ett kommande skattebeslut. Genom att i lagen ange att utredningarna syftar till en riktig och likformig beskattning ger man också uttryck för de principer som skall vara vägledande för myndighetsutövningen. Det ankommer således på myn-

digheten, att se till att ärendena blir tillfredsställande utredda, att beakta även omständigheter som talar till den granskades förmån och att sträva efter att likartade fall behandlas lika.

En riktig och likformig beskattning förutsätter att alla som skall ingå i skattesystemet också gör det. Skatteutredningar måste därför få genomföras i syfte att klarlägga vilka som står bakom olika ekonomiska transaktioner eller förmögenhetsobjekt. Även denna innebörd av en riktig beskattning bör komma till uttryck i lagen. En konsekvens av detta blir bl.a. att den utredningsåtgärd som riksskatteverket vidtog och som prövades i det s.k. Hägglöfmålet i framtiden blir tillåten.

Det ligger i sakens natur att utredningsmyndigheterna bör få utreda de förhållanden som är av betydelse för de nu angivna ändamålen.

5.4 Proportionalitetsprincipen

Vårt förslag. Varje utredning skall genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.

2 kap. 1 § andra stycket

Mot intresset av att beskattningen blir riktig och likformig står intresset av att den som berörs av en utredning inte åsamkas större olägenheter än vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med utredningen. Denna tanke uttrycker den s.k. proportionalitetsprincipen. Vissa bestämmelser i skatteförfattningarna utgår från denna grundsats, t.ex. 56 § 3 mom. första stycket taxeringslagen. Den ligger också bakom åtskilliga regler som på olika sätt begränsar de skattskyldigas och

andras skyldigheter att självmant eller på skattemyndigheternas begäran lämna uppgifter till ledning för skattebeslut.

Principen har en så central betydelse att den bör komma till uttryck i lagtext.

5.5 Samverkan mellan myndigheter

Vårt förslag. Statliga och kommunala myndigheter skall på en utredningsmyndighets begäran utan dröjsmål tillhandahålla de handlingar och övriga uppgifter som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds. Från denna skyldighet gäller vissa undantag som är betingade av sekretesshänsyn till rikets säkerhet, rikets förhållande till annan stat eller mellanfolklig organisation, rikets centrala finans-, penning- och valutapolitik samt post- och telehemligheten.

2 kap. 2 §

Bestämmelser av i stort sett motsvarande innehåll finns för närvarande i 46 § taxeringslagen. I andra författningar - t.ex. i 27 § andra stycket lagen om mervärdeskatt - hänvisas till taxeringslagens föreskrifter i ämnet.

En bestämmelse av det innehåll som nu finns i 46 § taxeringslagen bör föras över till utredningslagen och där kompletteras i ett par avseenden.

Samverkan mellan myndigheterna bör inte omfatta uppgifter som skyddas av post- och telesekretessen, såvida det inte är fråga om en enskilds förbindelser med postgirorörelsen eller bank.

En utredningsmyndighet bör få inhämta handlingar och övriga uppgifter vid besök i en annan myndighets lokaler. I dessa fall behöver inte den andra myndigheten själv skaffa fram önskat underlag. Härigenom minimeras olägenheterna för den andra myndigheten.

5.6 Information till den enskilde

Vårt förslag. När en utredningsmyndighet vänder sig till en enskild för att skaffa fram uppgifter, handlingar eller annat underlag från denne, skall myndigheten i princip alltid informera om vad utredningen i första hand syftar till och om de rättigheter den enskilde har att vägra medverka i utredningen.

2 kap. 3 §

Förhållandet mellan skattemyndigheterna och den enskilde bör präglas av öppenhet och den enskilde bör känna till sin roll och ställning i utredningsförfarandet.

De föreslagna bestämmelserna är en nyhet i förhållande till gällande rätt. De innebär att en utredningsmyndighet när den vänder sig till en enskild i princip alltid skall underrätta honom

- om vad utredningen i första hand syftar till, dvs. främst om den avser hans eller någon annans beskattning,
- om att han inte behöver medverka om utredningen gäller en nära släktings beskattning samt
- om de bestämmelser i utredningslagen - 9 kap. 1 och 2 §§ - som föreskriver att en enskild hos domstol kan begära

att slippa att lämna från sig integritetskänsligt underlag.

Utredningsmyndighetens underrättelseskyldighet bör gälla oavsett om den vänder sig till den enskilde genom brev eller telefon.

Vårt förslag bygger på grundsynen att skatteutredningen i princip bör bedrivas på ett sådant sätt att enskilda personer som tillfrågas alltid skall få veta vad utredningsärendet i stora drag handlar om och vilka möjligheter han har att inte behöva delta i utredningen. En skatteutredning skall naturligtvis bedrivas så att den enskilde förstår "spelreglerna".

Vi har under utredningsarbetets gång övervägt huruvida informationsplikten också bör omfatta andra förhållanden. Det kan t.ex. ifrågasättas om inte den enskilde kan ha ett berättigat intresse av att få veta vad som kan inträffa om han inte gör vad som begärs av honom. Det skulle således vara tänkbart att ta in en föreskrift som säger att myndigheten även bör underrätta den enskilde om de andra åtgärder som i så fall kan vidtas mot honom, t.ex. vitesföreläggande eller en förrättning hos honom. För en skattskyldig kan det också vara angeläget att få reda på vilken inverkan hans vägran att medverka vid en utredning kan få på beskattningen av honom.

Vi har kommit till den slutsatsen att en informationsplikt angående olika tänkbara rättsföljder i praktiken skulle bli mycket svår att uppfylla inte minst i sådana fall när en annan myndighet har att avgöra frågan. Att den enskilde under sådana förhållanden ofta skulle känna sig missledd gör inte saken bättre. Av detta skäl har vi avstått från att låta underrättelseskyldigheten omfatta eventuella rättsföljder. Inget hindrar dock att myndigheterna meddelar en enskild vad som kan komma att hända när det inte föreligger någon tvekan härom.

5.7 Krav på dokumentation

Vårt förslag. Utredningsmyndigheten skall under en utredning fortlöpande i protokoll eller på annat lämpligt sätt anteckna de åtgärder som vidtas och de uppgifter som inhämtas på annat sätt än genom en handling i den mån de är av betydelse för ett beslut om skatt. Därvid skall den som har lämnat muntliga uppgifter beredas tillfälle att göra erinringar mot innehållet i de anteckningar som myndigheten gjort.

2 kap. 4 §

Enligt den nyligen antagna förvaltningslagen skall uppgifter som en förvaltningsmyndighet - alltså även skattemyndigheter - får på annat sätt än genom en handling och som kan antas ha betydelse för utgången i ärendet antecknas av myndigheten, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.

Ett viktigt önskemål när det gäller dokumentationen i skatteutredningar är att det skall vara möjligt för någon annan än den som har gjort anteckningarna i ett ärende att med ledning av dessa få en överblick över utredningens gång, snabbt kunna sätta sig in i utredningsmaterialet och göra de bedömningar som detta ger anledning till.

Förvaltningslagens bestämmelser om anteckningsskyldighet tillgodoser i allt väsentligt detta önskemål. Vi anser emellertid att anteckningsskyldigheten vid skatteutredningar bör omfatta även de åtgärder som vidtas under utredningens gång. Med hänsyn till intresset av att muntliga uppgifter som lämnas av enskilda verkligen blir återgivna på ett riktigt sätt och för att därigenom så långt möjligt säkra ett tillförlitligt underlag för ett beslut om skatt bör utredningsmyndigheten dessutom lämna den enskilde tillfälle att korrigera even-

tuella anteckningar som har blivit oriktiga på grund av t.ex. missuppfattningar.

Den föreslagna bestämmelsen är utformad så att den ger skatteförvaltningen möjlighet och anledning till att närmare överväga hur dokumentationskravet skall uppfyllas i olika typer av utredningar. Vid mera omfattande utredningar kan det t.ex. vara lämpligt att använda ett stomprotokoll med bilagor medan det i enklare ärenden räcker med fortlöpande förda anteckningar. Man bör dock i alla slags skatteärenden kunna följa handläggningen genom att de åtgärder som myndigheten vidtar antecknas.

5.8 Underlaget för en utredning

Vårt förslag. En utredningsmyndighet får under en utredning använda sig av allt det underlag som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds.

3 kap. 1 §

Sedan lång tid tillbaka gäller för både förvaltningsmyndigheter och domstolar principen om fri bevisprövning. Den innebär att de till grund för sina avgöranden får lägga alla handlingar, uppgifter och annat underlag som behövs för att komma fram till ett riktigt beslut. Principen är alltså avsedd att trygga det materiellt riktiga resultatet.

I de olika skatteförfattningarna är denna princip underförstådd. Den kommer således inte till uttryck i dessa författningar. Vi har funnit det naturligt att denna viktiga princip kodifieras i utredningslagen.

Från denna princip bör vid skatteutredningar - liksom hittills - göras vissa undantag med hänsyn till skyddet för integritetskänsliga uppgifter. Dessa undantag behandlas i avsnittet 5.16.

5.9 Utredningsåtgärderna

Vårt förslag. För att få underlag för en utredning får en utredningsmyndighet

1. inhämta skriftliga och muntliga uppgifter,
 2. inhämta handlingar och föremål samt
 3. besiktiga fast och lös egendom.
-

3 kap. 2 §

I de olika skatteförfattningarna beskrivs de metoder som skattemyndigheterna får använda för att skaffa underlag för en utredning. Metoderna går under olika beteckningar t.ex. anmaning, föreläggande och besiktning. Bakom dessa beteckningar står egentligen endast följande metoder att skaffa sig kunskap i ett ärende.

Den första är att myndigheten genom brev eller telefon inhämtar skriftliga eller muntliga uppgifter. Den andra är att myndigheten skaffar in räkenskaper och andra handlingar eller varuprov och liknande föremål. Den tredje metoden är att myndigheten besiktigar byggnader, varulager och annan egendom.

Av lagtekniska skäl anser vi det lämpligt att beskriva metoderna på ett enklare och mer adekvat sätt än gällande lagstiftning. Förslaget innebär i sak inte någon ändring i förhållande till vad som nu gäller.

Myndigheten bör iaktta särskilda formföreskrifter

1. när utredningssammanträde skall hållas,
2. när förrättning skall hållas i enskilda utrymmen eller förvar,
3. när vite föreläggs,
4. när vittne hörs inför domstol samt
5. när en sakkunnig anlitas.

5.10 Personer som får engageras i en utredning

Vårt förslag. En utredningsmyndighet får skaffa underlag för en utredning genom att vända sig till den som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha tillgång till sådant underlag som behövs för utredningen.

Avser en utredning en skattskyldig som är känd till namnet skall myndigheten i normalfallet först vända sig till honom.

En utredningsmyndighet får inte engagera en nära anhörig till den skattskyldige i utredningen utom i ett visst angivet fall.

3 kap. 3 §

I skatteförfattningarna har lagstiftaren pekat ut de personkategorier som i olika hänseenden har att på skattemyndigheternas begäran lämna uppgifter och annat underlag till ledning för beslut om skatt. Mot de personer som ingår i dessa kategorier får myndigheterna i sista hand använda sig av tvångsmedel, t.ex. vite, för att förmå dem att fullgöra sina skyldigheter.

Sedan länge anses skattemyndigheterna med stöd av undersökningsprincipen, som säger att myndigheten ansvarar för att

utredningen i varje ärende blir tillräcklig för ett beslut i saken, ha rätt att också vända sig till andra personer för att få in behövliga uppgifter. Mot dessa personer får dock inte användas några tvångsmedel.

Den nuvarande ordningen bör i stort sett behållas oförändrad.

Från kretsen av de personer som en myndighet bör få vända sig till för att få underlag för en utredning bör emellertid undantas nära anhöriga till den skattskyldige. Visserligen kan man många gånger utgå från att hans anhöriga har tillgång till viktiga uppgifter men integritetsskäl talar här med sådan styrka att utredningsintresset bör få stå tillbaka. Detta integritetsskydd bör dock inte gälla sådana anhöriga som är t.ex. arbetsgivare för eller affärspartner med den skattskyldige. I dessa fall måste ju den anhörige i likhet med alla andra som har samma ställning lämna behövliga uppgifter för en utredning.

Den enskildes skatteförhållanden bör enligt vår mening i första hand behandlas som en angelägenhet mellan honom och utredningsmyndigheten. Av detta skäl bör myndigheten först vända sig till den skattskyldige för att få underlag för en utredning innan den vänder sig till någon annan. Härigenom skapas också en garanti för att en utredning mot en viss skattskyldig inte kan bedrivas utan att han själv känner till det.

Från denna turordning måste dock göras två undantag. Det ena avser det fall när myndigheten på goda grunder kan utgå från att den skattskyldige skulle vidta åtgärder för att undanhålla handlingar eller på annat sätt försvåra utredningen om myndigheten först skulle ta kontakt med honom. Det andra undantaget avser det fall då saken är brådskande t.ex. när

utredningen avser en skattefordran som står inför en snar preskription.

Det ligger i sakens natur att när utredningen inte avser en viss skattskyldig såsom t.ex. då den syftar till att klarlägga vem som står bakom vissa ekonomiska transaktioner eller förmögenhetsobjekt någon turordning inte kan följas.

5.11 Utredningssammanträde

Vårt förslag. En utredningsmyndighet får hålla utredningssammanträde med den skattskyldige, om det kan antas vara till fördel för utredningen. Den skattskyldige ges också möjlighet att få till stånd ett utredningssammanträde när han vill lämna uppgifter muntligt i stället för att skriva till myndigheten.

4 kap.

I skatteförfattningarna finns bestämmelser om muntlig handläggning i fråga om taxeringsnämndernas verksamhet. En skattskyldig får företräda inför nämnden för att lämna muntliga upplysningar.

För förvaltningsmyndigheter i allmänhet gäller enligt den nyligen antagna förvaltningslagen att en part skall få tillfälle att lämna uppgifter muntligt i ett ärende om myndighetens arbetsläge medger det. Myndigheten får också själv bestämma om muntlig handläggning bl.a. när det kan underlätta för den enskilde att ha med myndigheten att göra.

För skattemyndigheternas del är behovet av muntlig handläggning i vissa fall särskilt framträdande. En utredning kan avse invecklade sakförhållanden. Underlaget kan bestå av

motstridiga utsagor om t.ex. innebörden av träffade avtal. Den enskildes yrkande kan behöva preciseras och myndigheten få klarhet i vad som är tvistigt i ett ärende. Myndigheten kan ha ett behov av att få en säkrare uppfattning om den skattskyldiges argumentering i faktiskt eller rättsligt hänseende. Någon gång kan utredningarna avse så betydande belopp att en muntlig handläggning bör ske av rättssäkerhetsskäl.

Förvaltningslagens bestämmelser om muntlig handläggning gäller också för skattemyndigheterna. De får också anses vara i stort sett väl avpassade för skattemyndigheternas behov. Emellertid anser vi det lämpligt att den muntliga handläggningen i skatteärenden med hänsyn till deras ofta komplicerade natur bör bindas i något mera ordnade former än som gäller förvaltningsärenden i allmänhet. Vi föreslår därför regler om kallelse, om rätt för ombud eller biträde att närvara vid ett utredningssammanträde, om hur detta bör läggas upp samt om protokoll och ersättning för inställelse.

Ett utredningssammanträde är ett komplement till det skriftliga förfarandet. Vi anser därför att den skattskyldiges närvaro bör vara frivillig och att några tvångsmedel såsom vite inte skall få användas av myndigheten för att förmå honom att inställa sig.

5.12 Förrättningar hos skattskyldiga och andra

Vårt förslag. En utredningsmyndighet får hålla förrättning i enskilda utrymmen. Vid en förrättning får myndigheten besiktiga byggnader, varulager, maskiner och annan egendom och ta del av räkenskaper och liknande handlingar.

I bostäder får handlingar granskas endast om den som berörs har begärt det eller domstol har lämnat tillstånd till det.

Tiden och platsen för en förrättning skall regelmässigt bestämmas efter samråd med den enskilde.

En förrättning som möter hinder får genomföras med hjälp av kronofogdemyndighet.

Förrättningar ersätter revision, taxeringsbesök och liknande utredningsformer. Bevissäkringslagen avskaffas.

5 kap.

Mera omfattande skatteutredningar går i dag under beteckningen revision. Vid en revision får utredningen helt eller delvis genomföras hos den granskade. Lagen gör ingen skillnad mellan den granskades bostad och andra utrymmen men i regel genomförs en revision i kontorslokaler och andra liknande utrymmen som hör till en näringsverksamhet.

Skattemyndigheterna avgör själva om och när en revision skall ske. Några särskilda villkor behöver alltså inte vara uppfyllda för att myndigheterna skall få besluta om revision.

Vid en revision får myndigheten granska alla handlingar som rör verksamheten. Hos den som är skyldig att föra räkenskaper enligt bokföringslagen eller jordbruksbokföringslagen får kassainventering genomföras samt varulager, maskiner och andra inventarier besiktigas. Inom konsumtionsbeskattningen får även viss annan egendom besiktigas.

De utredningsbefogenheter som en skattemyndighet har genom möjligheten att besluta om revision bör i allt väsentligt behållas oförändrade.

Ordet "utredning" används i utredningslagen för att beteckna den verksamhet som har till ändamål att skapa underlag för ett beslut om skatt. Termen "revision" har i skatteförfattningarna samma innebörd. Den del av en utredning som genomförs utanför myndighetens lokaler kan därför i fortsättningen inte betecknas som revision. Den bör av lagtekniska skäl få en egen beteckning, eftersom särskilda regler bör gälla för myndighetsutövning i enskilda utrymmen. Vi anser att ordet "förrättning" ger en adekvat beskrivning av denna myndighetsutövning.

Vi anser att den enskildes privatliv bör omgärdas med ett särskilt skydd vid skatteutredningar. Vid förrättningar i enskilda utrymmen bör den enskildes bostad och andra utrymmen som hör till hans privatliv så långt möjligt fredas från att utredningar genomförs där.

Skyddsintresset faller naturligtvis i de fall när den enskilde själv begär att myndigheten skall gå igenom handlingar i hans bostad. I övriga fall bör som huvudregel gälla att myndighetsåtgärder i hans bostad får vidtas endast efter tillstånd av domstol.

Tillstånd bör lämnas endast om myndigheten kan göra troligt att handlingarna verkligen finns i bostaden. Vidare bör det krävas, att den enskilde har lämnats tillfälle att skicka handlingarna till myndigheten för att härigenom slippa ett myndighetsbesök i hemmet. Dessa krav bör rimligen inte gälla de speciella fall när det finns en påtaglig risk för att handlingarna då skulle förstöras eller gömmas undan.

Det ligger i sakens natur att egendom som inte kan flyttas från platsen måste få besiktigas där den finns utan tillstånd av domstol.

Som en konsekvens av att vi i utredningslagen har samlat alla bestämmelser om skattemyndigheternas utredningsbefogenheter, och utformat dessa såsom vi tidigare har redovisat kan de fall då en myndighet möter hinder vid en förrättning regleras på ett betydligt enklare sätt än som gäller enligt bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen. I dessa fall bör skattemyndigheten få vända sig till kronofogdemyndigheten för att med dess hjälp genomföra förrättningen. Regler om sådan handräckning bör i stort sett utformas efter mönster av de föreskrifter som sedan utsökningsbalkens tillkomst gäller för förrättningar av detta slag. Detta får till följd att bevis-säkringslagen bör avskaffas.

5.13 Vitesföreläggande

Vårt förslag. En utredningsmyndighet får vitesförelägga personer som enligt särskilda föreskrifter är skyldiga att bevara handlingar till ledning för det beslut om skatt, som utredningen avser, för att förmå dem att sända in sådana handlingar eller lämna uppgifter om innehållet i dessa.

6 kap.

Enligt nuvarande ordning får en skattemyndighet vitesförelägga en skattskyldig att lämna uppgifter om alla förhållanden av betydelse för hans beskattning. Det krävs således inte att den efterfrågade uppgiften är av det slaget att den finns i en handling som skall bevaras till ledning för beslut om skatt.

En anmaning till en skattskyldig att förete handlingar får förenas med vite bara då den skattskyldige är föremål för revision. Vid en sådan granskning får dessutom vite föreläggas för att förmå den skattskyldige att lämna tillträde till

en lokal, där revisionen skall äga rum, och att på olika sätt biträda granskningsmannen under revisionen.

De som driver näringsverksamhet får i princip anmanas vid vite att lämna uppgifter om de affärsförbindelser som de har haft med namngivna skattskyldiga som är näringsidkare. I fråga om inkomstskatt får sådant vitesföreläggande också avse andra kategorier namngivna skattskyldiga som räknas upp i bl.a. 39 § taxeringslagen. Ett exempel på denna senare persongrupp utgör bankkunder enligt punkten 4 i 1 mom. av det lagrummet. Vissa personer som inte driver näringsverksamhet får också vid vite anmanas att lämna kontrolluppgifter om särskilt angivna personers ekonomiska förhållanden.

I likhet med vad som gäller för skattskyldiga får skattemyndigheterna infordra handlingar från en tredje man genom vitesföreläggande endast om denne är föremål för revision. Det är därvid också tillåtet att använda vite för att få tillträde till en lokal där revisionen skall genomföras.

Vi anser att bestämmelserna om vite bör vara desamma oavsett vilket medelslag som utredningen avser. Vitet bör av rätts-säkerhetsskäl - myndighetens åtgärder bör ju vara möjliga att förutse för den enskilde - vara knutet till den enskildes skyldighet att bevara dokumentation i form av bokföring och liknande handlingar till ledning för beslut om skatt. Enligt vår uppfattning bör alltså en persons skyldighet att ha underlag till ledning för hans egen eller någon annans beskattning styra förutsättningarna för myndigheterna att genom vite söka förmå honom att medverka i en utredning.

För den som är skattskyldig i ett utredningsärende innebär vårt förslag en viss inskränkning i myndigheternas möjligheter att använda vitesföreläggande. Det skall nämligen endast få avse att tillhandahålla handlingar som han skall bevara till ledning för beskattning eller att lämna uppgifter om

innehållet i sådana handlingar. Härigenom undviks förelägganden som skulle kunna tvinga den skattskyldige att argumentera för sin sak i stället för att - vilket är meningen med vitesföreläggande - lämna underlag av bevisteknisk natur. Dessutom skapas ett bättre skydd för den personliga integriteten. Föreläggandet får ju endast avse underlag som den skattskyldige skall kunna dokumentera med skriftligt material.

Även i fråga om tredje män kommer de föreslagna bestämmelserna att innebära i stort sett samma inskränkningar när det gäller att vitesförelägga dem för att skaffa fram underlag till en utredning. I praktiken kommer förelägganden att kunna riktas mot näringsidkare och andra kategorier bokföringskyldiga samt dessutom mot dem som utan att vara bokföringspliktiga ändå enligt lag skall bevara anteckningar eller liknande underlag till ledning för annans beskattning.

Vi anser slutligen att vite lämpar sig mindre väl för att förmå skattskyldiga och andra att låta skattemyndigheterna genomföra förrättningar i enskilda utrymmen. Sådana situationer bör i stället lösas genom handräckning.

5.14 Hörande av vittnen

Vårt förslag. Länsrätten skall på utredningsmyndighetens eller den skattskyldiges begäran redan under en utredning hålla vittnesförhör, om domstolen anser det vara av särskild vikt att en uppgift lämnas under ed.

7 kap.

Vittnesförhör förekommer för närvarande endast i domstol och då vanligtvis vid muntliga förhandlingar i mål mellan två

parter. Utan samband med ett visst mål får sådana förhör hållas för framtida säkerhet, t.ex. förhör med testamentsvittnen. Det är också möjligt för en undersökningsledare att under en brottsutredning i domstol höra ett vittne under ed.

I andra länder, t.ex. Förbundsrepubliken Tyskland, Österrike och USA, får en skattemyndighet höra inte bara vittnen under ed utan även skattskyldiga.

Under en utredning kan det inträffa situationer när det är av särskild betydelse att säkra tillförlitligheten av en viss uppgift. Utredningen kan ju stå och falla med denna uppgift. Någon kan antas ha lämnat oriktiga eller ofullständiga uppgifter om något förhållande som endast han känner till och detta har en avgörande betydelse för utredningen. Uppgiftslämnare som befinner sig i en lojalitetskonflikt kan behöva stöd av den förstärkta sanningsplikt som en ed innebär. I andra fall kan utredningen avse så betydande belopp att det av rättssäkerhetsskäl är angeläget att uppnå den tillförlitlighet hos utredningen som en ed kan ge.

En möjlighet till vittnesförhör under utredningsskedet skulle skapa en från bevissynpunkt bättre balans mellan skattefrågor som avgörs av domstol och de som beslutas av en skattemyndighet.

Enligt vår uppfattning bör ett sådant förhör enbart få hållas i domstol. Att såsom i vissa utländska rättssystem tillåta vittnesförhör inför en skattemyndighet bör mot bakgrund av våra rättstraditioner inte komma i fråga.

Det bör ankomma på domstolen att besluta om ett vittnesförhör skall hållas. Härigenom skapas tillräckliga rättssäkerhetsgarantier för att någon inte kallas till domstolen utan att starka skäl för hans hörande föreligger.

5.15 Anlitande av sakkunnig

Vårt förslag. En utredningsmyndighet får anlita en sakkunnig för bedömning av frågor som kräver särskild sakkunskap.

8 kap.

Enligt skatteförfattningarna får skattemyndigheterna anlita sakkunniga vid utredning av frågor som kräver särskild sakkunskap.

Denna rätt bör finnas även i fortsättningen. Av rättssäkerhetsskäl föreslår vi några kompletterande bestämmelser. Dessa handlar om i vilka fall någon inte får utses till sakkunnig, om den skattskyldiges möjlighet att påverka valet av sakkunnig och om hans rätt att överklaga ett beslut om anlitande av en sakkunnig.

En utredningsmyndighet får använda sig av en viss persons sakkunskap utan att tillämpa bestämmelserna om sakkunnig så länge denne inte får tillgång till några uppgifter om den skattskyldiges förhållanden eller på annat sätt får insyn i utredningen.

5.16 Skyddet för integritetskänsliga uppgifter

Vårt förslag. Länsrätten får på begäran av en enskild förbjuda utredningsmyndigheten att avkräva honom uppgifter som han inte får röja eller som annars är av ömtålig natur.

Domstolen skall gå med på den enskildes begäran om hans intresse av att inte behöva röja uppgiften är större än myndighetens behov av uppgiften.

Medan domstolen prövar frågan råder det ett automatiskt förbud för myndigheten att ta del av uppgiften.

Flertalet av de skatteförfattningar, som reglerar skattemyndigheternas kontrollverksamhet, innehåller för närvarande bestämmelser som gör det möjligt för en enskild - en skattskyldig eller någon annan - att utverka länsrättens beslut att handlingar, som innehåller uppgifter av integritetskänslig natur, skall undantas från granskning. För detta krävs emellertid synnerliga skäl.

Enligt nuvarande ordning finns det inte någon lagregel som förbjuder skattemyndigheten att fortsätta granskningen av en handling, som den enskilde begär att domstolen skall ta undan. Skulle domstolen bevilja undantag får myndigheten ändå återge eller åberopa uppgifter som omfattas av domstolens beslut. Det får dock inte ske om myndigheten fått tillgång till handlingen genom att använda sig av en säkringsåtgärd enligt bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen.

En länsrätts beslut får överklagas till högre instans endast i sådana fall där myndigheten fått tillgång till handlingen med stöd av bestämmelserna i bevissäkringslagen.

Vi anser det synnerligen angeläget att förbättra skyddet för integritetskänsliga uppgifter av det slag det här är frågan om. Det sker bäst genom att bygga vidare på den lagstiftning som redan finns.

Till en början bör det föreskrivas att utredningsmyndigheten inte skall få ta del av innehållet i handlingar eller undersöka annat underlag, som omfattas av den enskildes begäran till domstolen. Undantag måste dock göras för sådana framställningar som framstår som uppenbart ogrundade. Annars skulle mindre nogräknade personer lätt kunna lamslå myndighe-

tens utredning. Vissa specialföreskrifter behövs dessutom för det fall att myndigheten skaffar sig tillgång till ett underlag genom handräckning av kronofogdemyndighet i den enskildes frånvaro. Han måste då ges tillfälle att inom viss tid få göra en framställning till domstolen.

Det nuvarande kravet att det skall föreligga synnerliga skäl för att domstolen skall få bifalla en framställning om undantagande av en handling från granskning anser vi vara alltför restriktivt för den enskilde. Det bör ersättas av en föreskrift som innebär att domstolen skall göra en avvägning mellan skattemyndigheternas behov av underlag samt den enskildes intresse av att inte behöva avslöja ömtåliga förhållanden. En sådan reglering ligger i linje med den lagstiftningsteknik som används i sekretesslagen. Det är den ömtåliga uppgiften som myndigheterna inte skall få avkräva den enskilde. Domstolen kan alltså i regel ställa själva handlingen till myndighetens förfogande sedan den känsliga uppgiften har maskerats på ett lämpligt sätt.

Slutligen anser vi att länsrättens beslut alltid skall få överklagas till högre instans. Mål av detta slag skall självfallet behandlas med förtur av domstolarna. Den fördröjning som kan komma att uppstå i myndighetens utredningsarbete måste accepteras.

De av oss föreslagna bestämmelserna löser inte de integritetsproblem som kan uppkomma om den enskilde använder sig av ADB-teknik i sin verksamhet. Att komma med förslag av betydelse för skattemyndigheternas utredningar i detta avseende ingår inte i vårt uppdrag.

Vi har ändå ansett det nödvändigt att framföra vissa synpunkter i frågan.

För närvarande gäller att skattemyndigheterna vid en revision har rätt att ta del av allt bevismaterial som är av betydelse för granskning av deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet som utredningen avser. Främst handlar det här om räkenskapshandlingar i egentlig mening enligt föreskrifterna i de två bokföringslagarna och därmed jämförliga anteckningar i fråga om inte bokföringspliktig verksamhet. Men självfallet ingår också korrespondens, protokoll, avtal och andra handlingar vars innehåll berör den skattepliktiga verksamheten. Skattemyndigheterna har således redan i nuläget rätt att ta del av innehållet i dataupptagningar i den mån de innehåller uppgifter som någon är skyldig att bevara till ledning för beslut om skatt.

Något som däremot är oklart enligt gällande rätt är huruvida skattetjänstemannen vid ett besök hos den enskilde har rätt att själv använda dennes dataterminal eller andra tekniska hjälpmedel för att ta del av en ADB-upptagning eller om han måste låta nöja sig med att den enskilde tillhandahåller begärda uppgifter i vanlig läsbar form.

Enligt vår uppfattning måste en reformerad lagstiftning ge klart besked i denna viktiga fråga.

För egen del anser vi att det inte är lämpligt att ge skattemyndigheterna en rätt att själva ta fram datalagrade uppgifter genom att använda den enskildes tekniska hjälpmedel. En sådan ordning skulle nämligen innebära en alltför stor risk för att den handläggande tjänstemannen fick del av uppgifter om ömtåliga personliga eller ekonomiska förhållanden, som inte har med utredningen att göra eller som den enskilde önskar att genom domstolsprövning få undantagna från utredningen.

I stället menar vi att det bör införas en föreskrift att den som med hjälp av ADB för register över uppgifter som skall

bevaras till ledning för beslut om skatt skall vara skyldig att utan hinder av bestämmelserna i 7 § datalagen tillhålla de uppgifter som begärs av honom i vanlig läsbar form. Uppgifterna bör dessutom vara uppställda på det sätt som myndigheten anvisar.

Vad vi nu har föreslagit skall naturligtvis inte fattas på det sättet att skattemyndigheterna i alla situationer skulle vara förhindrade att av den som använder automatisk databehandling i sitt bokföringssystem begära att genom egna tekniska hjälpmedel få ta del av innehållet i magnetband eller disketter. Tillåter den enskilde det uppstår i princip inga problem. Det kan ju vara ett sätt för honom att inte själv behöva göra arbetet. Om han däremot motsätter sig att själv ta fram uppgifterna eller låta myndigheten göra det, kan det bli aktuellt för myndigheten att tilltvinga sig tillgång till materialet med stöd av bestämmelserna om vite eller andra tvångsmedel. Den enskilde kan då skydda eventuella integritetskänsliga uppgifter i materialet genom att hos domstol påkalla prövning om undantag av sådana uppgifter från granskning. Innan en sådan prövning skett får myndigheten inte ta del av innehållet i bandet m.m.

Så länge ADB-materialet ingår i det underlag som en näringsidkare är skyldig att hålla enligt någon av de två bokföringslagarna underlättas myndigheternas möjligheter att med egna tekniska hjälpmedel ta del av innehållet i magnetband och disketter av bestämmelserna i 7 § bokföringslagen och 16 § jordbruksbokföringslagen. Där föreskrivs bl.a. att den bokföringsskyldige skall ha systemdokumentation och behandlingshistorik i den mån det behövs för att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera de enskilda posternas behandling och företagna bearbetningar inom systemet.

Den frågan inställer sig nu om det i en reformerad lagstiftning om skattemyndigheternas utredande verksamhet bör införas särskilda föreskrifter hur enskilda - främst skattskyldiga - skall ordna sina ADB-system utöver vad som föreskrivs i de två bokföringslagarna. I och för sig kan mer preciserade krav i detta hänseende ha fog för sig ur skattemyndigheternas synvinkel. Sådana krav har också framställts av riksskatteverket till statsmakterna men då tillbakavisats.

Vi anser oss inte i detta sammanhang böra överväga huruvida det bör införas noggrannare krav på hur datastyrt deklara-tionsunderlag skall vara upprättat för att på ett bättre sätt än vad som anges i bokföringslagarna anpassa ADB-tekniken till skattemyndigheternas behov.

Slutligen vill vi i korthet beröra frågan huruvida skattemyn-digheterna under sina utredningar bör ha rätt att utan data-inspektionens tillstånd lägga upp datoriserade personregister som ett tekniskt hjälpmedel i sitt arbete.

Att bestämmelser av sådant innehåll skulle innebära arbets-tekniska fördelar för skattemyndigheterna kan inte förnekas. Men det motivet måste vägas mot integritetsskyddet som data-lagen slår vakt om. Vi har i detta sammanhang inte funnit anledning att föreslå en bestämmelse av det slaget. Det finns dock omständigheter som talar för en ändrad ordning. Vi avser då bl.a. det förhållandet att skattemyndigheterna bedriver sina utredningar under s.k. absolut sekretess. Integritets-skyddet skulle dessutom kunna ytterligare förstärkas genom en kompletterande föreskrift att denna form av personregister - tekniska hjälpmedel under en utredning - omedelbart skulle förstöras så snart utredningen i ärendet avslutats.

5.17 Frågor om beslutsnivå m.m.

Vårt förslag. Chefen för skattemyndigheten får lämna över ansvaret för vissa beslut under en utredning endast till den tjänsteman som närmast under honom övervakar utredningen i ärendet. Det gäller beslut om utredningssammanträde, förrättning i enskilda utrymmen eller förvar, framställning om vittnesförhör, föreläggande av vite samt anlitande av sakkunnig.

Gällande lagbestämmelser utmärks av en delvis långt driven detaljreglering av vem som får göra vad i olika kontrollsammanhang. Detaljregleringen är mest omfattande i taxeringslagen.

Vi är av den uppfattningen att skattemyndigheternas utredande verksamhet inbegriper flera åtgärder som är av så ömtålig natur att särskilda kompetenskrav bör ställas på den tjänsteman som skall fatta beslut om sådana åtgärder. Det bör därför - liksom hittills - ske genom av riksdagen antagen lag. Den teknik som används för närvarande i t.ex. taxeringslagen får dock anses som mindre lämplig. Regleringen bör i stället ske på det sätt som framgår av vårt förslag.

5.18 Domstolsprövning

Vårt förslag. Den skattskyldige har rätt att hos domstol - länsrätten - överklaga en utredningsmyndighets beslut att anlita en person som sakkunnig. Övriga beslut kan prövas av länsrätten i den mån den enskilde begär att domstolen skall förbjuda myndigheten att avkräva honom visst material. Dessutom blir alltid vitesföreläggande föremål för domstolsprövning när utredningsmyndigheten begär att vitet skall dömas ut.

För närvarande kan en skattemyndighets beslut om en viss utredningsåtgärd - t.ex. att anmana någon med stöd av ett vitesföreläggande eller att förordna om revision hos någon - inte överklagas till domstol. Ett beslut om säkringsåtgärd enligt bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen kan den enskilde dock överklaga till länsrätten. Han får också begära att länsrätten prövar en verkställighetsåtgärd enligt bevissäkringslagen. En utredningsåtgärd kan dessutom komma under domstolsprövning i den mån den enskilde begär att en viss handling skall undantas från granskning med stöd av bestämmelserna i 56 § 4 mom. taxeringslagen m.fl. liknande lagrum i denna lag eller i andra författningar eller om myndigheten hos domstolen begär att ett förelagt vite skall dömas ut.

En utredningsåtgärd som beslutats eller genomförts av en lägre tjänsteman hos skattemyndigheten kan naturligtvis överprövas av en chefstjänsteman inom myndigheten eller av en högre myndighet, som har tillsyn över den beslutande myndighetens verksamhet. Ett skäl till en sådan överprövning kan vara en anmälan från den enskilde.

Vi anser att beslut att förordna en sakkunnig skall få överklagas särskilt hos domstol. I övrigt ansluter vi oss till gällande rätt.

Vårt förslag utvidgar den enskildes möjligheter att få domstolsprövning i förhållande till gällande rätt. Han har nämligen en i princip obetingad rätt att få länsrätten att pröva om den skall förbjuda utredningsmyndigheten att avkräva honom en viss uppgift och detta oavsett om uppgiften finns i en handling eller kan åtkommas på något annat sätt.

När det gäller domstolsprövningen i vitesmål är rättsläget oförändrat.

Förutsättningarna att få en överprövning av en lägre tjänstemans eller myndigheters beslut under en skatteutredning har väsentligt förbättrats genom den nya organisation av skatteförvaltningen som träder i kraft den 1 januari 1987. Bestämmelserna i den nyligen antagna förvaltningslagen som ger klart besked om den enskildes möjligheter att begära omprövning av förvaltningsmyndighets beslut får också betydelse i dessa sammanhang.

6 FÖRSLAGET TILL LAG OM SKATTEINTENDENTER OCH DERAS
VERKSAMHET

6.1 Inledande synpunkter

Skattebrotten intar från såväl utredningstekniska som processuella synpunkter en särställning i förhållande till andra brott. Frågan om brott föreligger är i hög grad avhängig av beslutet i själva beskattningsfrågan.

I ett och samma skatteärende kan flera olika frågor vara uppe till bedömning. Men inte nog därmed. Under en skattebrottsutredning är det dessutom vanligt att misstanken rör flera brott avseende olika skatter och avgifter under skilda beskattningsmyndigheters ansvarsområden. Till detta kommer att de materiella beskattningsreglerna är synnerligen många och inte så sällan invecklade. Att det därför under en skattebrottsutrednings gång uppstår missförstånd mellan företrädare för skilda myndigheter - t.ex. skatterevisorer och åklagare/polis - är inte särskilt anmärkningsvärt.

De mest krävande inslagen i en skattebrottsutredning ligger på det rent skattetekniska planet. Regelmässigt är också bevisfrågorna svårbedömda. Analyser av skriftligt material såsom räkenskaper, korrespondens, avtal och andra handlingar från såväl civilrättsliga, skatterättsliga, allmänekonomiska och redovisningstekniska synpunkter måste ofta ske. Den personal som genomför utredningen - särskilt den tjänsteman som

leder arbetet - måste således vara väl insatt inte bara i skatte- och redovisningstekniska problemställningar utan också i näringslivets villkor ur flera olika aspekter.

Antalet mer komplicerade skattebrottmål som i dagsläget kommer in till tingsrätterna är förmodligen inte fler än högst ett par hundra om året. Siffran kan tyckas låg. Mätningar som under de senaste decennierna vid flera tillfällen gjorts av den totala skattebrottsligheten talar nämligen ett annat språk.

Att antalet upptäckta och lagförda fall ändå är så litet beror nog främst på att mer djupgående skatteutredningar inte är så vanliga. Inom skatteförvaltningen går dock utvecklingen alltmer mot en planmässig kontrollverksamhet. Detta i förening med nyligen genomförda förenklingar av inkomstbeskattningen för flertalet löntagare kommer med all sannolikhet inom en snar framtid att öka antalet djupgående skatteutredningar.

Även om ökningen till en början inte blir särskilt markant så finns det anledning anta att allt fler komplicerade skattebrottmål kommer att belasta utredningspersonalen. De resurser som redan nu satsas på främst polissidan för att bekämpa ekonomisk kriminalitet måste också beaktas i detta sammanhang. Här kan nämnas att antalet kriminalpolis män är drygt 5 000 samt att knappt 300 av dessa är specialutbildade för utredning av ekonomiska brott, s.k. EKO-poliser.

De nu anförda omständigheterna - skattebrottens komplexitet och den väntade ökningen av svårutredda fall - ligger bakom våra förslag som syftar till en mer effektiv men även säkrare utredningsverksamhet i ärenden där misstanke om skattebrott har uppkommit.

6.2 Samordnad utredning

Vårt förslag. Ett antal tjänster som skatteintendent inrättas inom skatteförvaltningen. Skatteintendentens huvuduppgift skall vara att leda skattebrottsutredningen och den skatteutredning som har samband därmed. Han skall i vissa avseenden vara underställd allmän åklagare.

Vi har till en början undersökt om det går att skapa ett effektivare utredningsförfarande utan att göra några större ingrepp i den nuvarande organisationen. Frågan är med andra ord om det räcker att författningsreglera samarbetet mellan myndigheterna. En sådan reglering skulle närmast tala om vilka arbetsuppgifter som var och en av de berörda myndigheterna i första hand skall svara för.

Många fördelar skulle onekligen vinnas genom ett reglerat samarbete mellan myndigheterna i utredningsverksamheten. Vi anser emellertid att denna lösning inte är tillräckligt effektiv. Föreskrifter om samverkan kan nämligen endast skapa en yttre ram för verksamheten som främst tar sikte på att myndigheterna håller varandra underrättade om redan vidtagna eller planerade åtgärder. De blir inte heller särskilt effektiva i de fall myndigheterna har olika åsikter i de frågor som kommer upp under utredningsarbetet. Den avgörande svagheten med denna lösning är att den inte talar om hur utredningen skall bedrivas när skilda meningar gör sig gällande.

Enligt vår mening kan verkliga förbättringar åstadkommas först om man samlar ledningen av såväl skatteutredningen som skattebrottsutredningen hos en och samma person. En sådan ordning underlättar övergripande bedömningar av olika skatte-tekniska och bevismässiga frågor redan på utredningsplanet.

Flera olika modeller för en gemensam ledningsfunktion kan diskuteras.

En lösning är att låta allmän åklagare - främst statsåklagare inom de regionala åklagarmyndigheterna och andra specialutbildade åklagare - leda den gemensamma utredningen. Övervägande skäl talar dock mot en sådan ordning.

Till en början kan man fråga sig om antalet åklagare med tillräcklig utbildning i och/eller erfarenhet av beskattningsrätt är stort nog. De arbetsuppgifter som en utredningsledare av denna typ skall ha kräver i första hand goda kunskaper i materiell och processuell skattelagstiftning och även i skatterättslig praxis. För närvarande finns omkring 75-80 åklagare med särskild ekonomisk utbildning. Det kan dock sättas i fråga om de skulle hinna med uppgiften som aktiv utredningsledare med dubbla funktioner vid sidan av övriga ålligganden.

Åklagarnas insatser i skattebrottmålen bör koncentreras till den viktiga och alltmer tidskrävande processföringen vid de allmänna domstolarna. Dessutom får det rent organisationsmässigt bedömas som mindre lämpligt att låta en åklagare bära utredningsansvaret för rena beskattningsfrågor. Det skulle otvivelaktigt uppstå betydande svårigheter att administrativt knyta honom till olika grenar av skatteförvaltningen.

Som vi ser det går det inte heller att lägga det gemensamma utredningsansvaret för skatte- och skattebrottsfrågor på någon företrädare för polismyndigheterna. Antalet tjänstemän med tillräcklig kompetens och erfarenhet är även här begränsat. Andra hinder - desamma som nyss redovisats för åklagarnas del - finns också för denna lösning.

Eftersom tyngdpunkten i utredningsförfarandet ligger på det skattetekniska planet faller det sig naturligt att låta

tjänstemän från skatteförvaltningen fungera som ledare för de gemensamma utredningarna. Administrativt bör en sådan person - i fortsättningen kallad skatteintendent - knytas till riksskatteverket. Förutsättningarna för ett smidigt samarbete med andra myndigheter inom skatteförvaltningen är klart bättre genom en sådan organisation än vad som skulle bli fallet om befattningshavare vid åklagar- eller polismyndighet gavs rollen som utredningsledare.

Frågan om vilken saklig kompetens skatteintendenten bör ha beror på vilka befogenheter denne skall ha och då särskilt i fråga om straffprocessuella tvångsmedel.

Det ligger nära till hands att tänka sig att skatteintendenten inte endast leder den gemensamma utredningen utan också för processen i allmän domstol i egenskap av särskild åklagare. Vi vill dock inte förorda en sådan lösning. Ett skäl liknande det som anförts mot åklagaren som gemensam utredningsledare - nämligen att denne måste sparas för uppgifter som processförare - kan också användas mot skatteintendenten som processförare vid sidan av uppgiften som utredningsledare. Han måste ju koncentrera sig på rollen att aktivt leda utredningen. Även andra skäl av främst organisatorisk natur talar mot modellen med en särskild åklagare utanför det ordinarie åklagarväsendets ram.

Det återstår då att diskutera organisationsformer där både allmän åklagare och skatteintendent finns med i bilden.

En lösning kan vara att åklagaren i princip fungerar enbart som processförare utan att vara undersökningsledare, dvs. han fattar beslut om åtal och för talan i brottmålsrättegången. En ordning av detta slag ger skatteintendenten en stark ställning och innebär att han ges befogenhet att använda sig av straffprocessuella tvångsmedel. Åklagarens roll som undersökningsledare skulle nämligen tas över av intendenten. Na-

turligtvis kan åklagaren ändå påverka skattebrottsutredningen - t.ex. genom att begära kompletteringar av skatteintendenten - men hans roll skjuts i bakgrunden. En skatteintendent med fullständigt utredningsansvar även på brottsidan bör självfallet ha juristexamen.

En mellanlösning är att låta skatteintendenterna arbeta som biträdande undersökningsledare under åklagaren.

Under förutsättning att skatteintendenten inte ges befogenheten att anhålla misstänkta och göra häktningsframställningar till allmän domstol kan kravet på juristexamen efterges. Därmed vidgas också rekryteringsbasen. Ekonomer med väl dokumenterade kunskaper i skatterätt, redovisningsteknik och om näringslivets förhållanden i allmänhet bör då ges företräde men detta hindrar inte att även skatterättsligt väl meriterade jurister också kan komma i fråga.

Skall skatteintendenten fungera som biträdande förundersökningsledare bör han ha hög kompetens men kravet på juristexamen bör kunna efterges.

I sitt förhållande till åklagaren som biträdande undersökningsledare är han underordnad denne. Dock finns det enligt vår mening inte något hinder mot att låta skatteintendenten få besluta om s.k. reella tvångsmedel enligt rättegångsbalken. Han bör dessutom ha ställning som allmänt ombud enligt lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Vidare bör han få besluta att hämta och kvarhålla personer för förhör. Slutligen bör han ha rätt att självständigt besluta om att inleda men även att lägga ned en förundersökning. I båda fallen bör dock åklagaren informeras och vi anser dessutom att han alltid skall överpröva ett beslut att inte väcka åtal, s.k. nedläggningsbeslut.

Ytterligare en lösning kan vara att låta skatteintendenten få samma befogenheter och roll gentemot åklagaren som en kriminalpolisman har. En sådan ordning skulle emellertid omintetgöra skatteintendentens möjligheter att leda och samordna utredningarna. Något krav på juristexamen behöver naturligtvis inte heller ställas i detta fall.

Vår slutsats blir att den tidigare redovisade s.k. mellanlösningen är mest ändamålsenlig. Den skapar en god balans mellan åklagarens och skatteintendentens arbetsuppgifter.

6.3 Den utredande personalens sammansättning

Vårt förslag. Skatteintendenten skall ha egna utredningsmän till sitt förfogande men det huvudsakliga utredningsarbetet skall alltjämt bedrivas av tjänstemän inom skatteförvaltningen och polismyndigheternas kriminalavdelningar.

Vi har under våra intervjuundersökningar fått klart för oss att skatteförvaltningens personal deltar i förhållandevis stor utsträckning i skattebrottsutredningarna. På sina håll har främst revisorernas biträde under förundersökningarna blivit så omfattande att andra skatteutredningar har fått eftersättas. Komplicerade skattebrottmål binder således inte bara åklagare och kriminalpolismän under långa tider utan också tjänstemän inom i första hand skattemyndigheternas revisionsenheter.

Vi anser det självklart att man även i en framtida organisation med en skatteintendent som gemensam utredningsledare i huvudsak bör använda sig av samma utredningsmän som för närvarande. Det egentliga utredningsarbetet bör således även i fortsättningen bedrivas av kriminalpolismän vid bedrägeri- och eko-rotlarna samt av kvalificerade revisorer inom skatte-

förvaltningen. Att inrätta en särskild s.k. skattepolis - såsom den tyska Steuerfahndung eller den finländska skattefiskalen - anser vi inte lämpligt. En sådan organisation skulle bli ett främmande inslag i vårt rättssystem. Att bygga upp en sådan polisorganisation skulle dessutom bli resurskrävande. Man bör i stället använda sig av de kunskaper och den erfarenhet som under det senaste decenniet har byggts upp hos främst polismyndigheterna för bekämpning av ekonomisk kriminalitet.

För att höja effektiviteten vid skattebrottsutredningar utan att alltför mycket störa den planmässiga skattekontrollen anser vi att varje skatteintendent bör ha ett par kvalificerade skatteutbildade utredningsmän till sitt förfogande.

Förutom den egna utredningspersonalen bör skatteintendenten ges rätt till biträde av polis-, kronofogde- och skattemyndigheter.

6.4 Organisatoriska frågor

Vårt förslag. Skatteintendenterna skall administrativt tillhöra riksskatteverket. De bör dock stationeras på flera orter inom riket.

Vi har kommit fram till att riksskatteverket bör vara huvudman för skatteintendenterna och deras utredningsmän.

Skatteintendenterna bör vara stationerade på flera orter inom riket. Ett minimikrav är att de placeras - förutom i Solna, där riksskatteverket finns - i Göteborg, Malmö och Sundsvall, dvs. på de fyra orterna där distriktskontoren nu är förlagda. Förmodligen måste ytterligare några orter komma i fråga. Att placera ut skatteintendenter på samtliga 13 orter där de nya

regionåklagarmyndigheterna finns är också en tänkbar lösning. En så stor spridning skulle dock med all sannolikhet minska intendenternas möjligheter att sköta sina uppgifter på ett rationellt sätt. Ett antal av 7-8 regionala områden bör av bl.a. organisatoriska, arbetsmässiga och kvalitativa skäl vara att föredra.

Vi återkommer till de nu behandlade frågorna i kapitel 8.

6.5 Sekretess och integritet

Vårt förslag. För den samordnade utredningen bör gälla skatteekretess.

Förslaget om samordning av skatteutredningen och brottsutredningen under skatteintendentens ledning bör få vissa följder i fråga om sekretess.

I dag är de uppgifter som den skattskyldige lämnar under skatteutredningen helt skyddade (absolut sekretess). De förhållanden som kommer fram i samband med en förundersökning saknar detta starka skydd (relativ sekretess).

Vid den mera formaliserade samverkan som vi förordar är det uppenbart att ett informationsutbyte måste få förekomma mellan de myndigheter som deltar i utredningsverksamheten. Sålunda är det självklart att skattemyndigheten när så erfordras skall lämna information till polis- och åklagarmyndighet. Skäl härför utgör bl.a. den anmälningsskyldighet som gäller för skattemyndighet vid brottsmisstanke. Även den allmänna bestämmelsen om myndighets skyldighet att i viss utsträckning lämna ut uppgift till annan myndighet som är till gagn för dennas verksamhet utgör grund för en sådan bedömning.

De lagtekniska svårigheterna uppkommer genom att skyddet för uppgiften får en annan valör när den kommer till den mottagande myndigheten. Mera konkret uttryckt, skatteuppgifter med fullständig sekretess kommer, när de behandlas i den verksamhet som polis och åklagare bedriver under en förundersökning, att erhålla ett svagare sekretesskydd.

Svårigheterna blir än mera framträdande vid en integrerad utredningsverksamhet. Vilken sekretessgrad skall gälla för denna verksamhet?

Att olika regler skall gälla för skatte- resp. brottsdelen i utredningsverksamheten torde vara uteslutet inte minst med hänsyn till den enskildes rättssäkerhet.

Man kan då fråga sig om den sekretess som råder inom skatteförvaltningen skall utsträckas att omfatta den integrerade utredningen. En följd härav blir att skattebrottsutredningen kommer att erhålla ett sekretesskydd som avviker från vad som gäller för förundersökning av brott i allmänhet.

Mot denna negativa effekt skall vägas konsekvenserna av ett alternativt förslag som innebär att utredningsverksamheten i sin helhet regleras av de sekretessbestämmelser som gäller för förundersökning i brottmål. Den absoluta sekretessen skulle m.a.o. hävas i samma stund som misstanke om skattebrott uppkommer mot den skattskyldige.

En integrerad utredning aktualiserar frågan om vilken sekretess som skall gälla för denna. Enligt vår uppfattning är förutsättningen för en fullgod skatteutredning att den skattskyldige kan lita på att de uppgifter han lämnat inte förs vidare. Av detta skäl bör skattesekretessen gälla för den integrerade utredningen.

De tjänstemän inom polismyndigheterna som biträder i utredningen under skatteintendentens ledning bör enligt vår mening arbeta under s.k. absolut sekretess och således i detta avseende jämföras med skatteförvaltningens utredande personal. Som vi ser det behövs det inga ändringar i sekretesslagen för att markera detta förhållande. Vi vill bara påpeka, att den enskildes skydd när det gäller de s.k. gemensamma utredningarna måste iakttas. Offentlighetsintresset får anses vara tillvaraget på ett tillräckligt sätt genom att domstolars och myndigheters beslut inte kan sekretessbeläggas. Med andra ord bör en person som är brottsmisstänkt inte komma i ett sämre läge därför att skatterättsliga utredningsåtgärder blandas med olika förprocessuella åtgärder inom straffprocessens ram. För detta talar också det förhållandet att det åtminstone i inledningsskedet av en utredning kan vara mycket vanskligt att avgöra om ärendet kommer att leda till åtal. Antalet förundersökningar som i nuläget läggs ned just därför att brott inte kan styrkas är inte obetydligt.

6.6 Den enskildes ställning

Vårt förslag. En person som är misstänkt för skattebrott skall erhålla underrättelse om detta i skriftlig form. I underrättelsen skall anges vad misstanken avser och grunden för den.

I samband med förslaget om integrerad utredning har vi funnit det angeläget att tydligare klarlägga den enskildes rättsliga ställning vid misstanke om skattebrott. Det är främst de olika reglerna för skatteutredningen resp. brottsutredningen som behöver samordnas och förtydligas. Det kan alltså i framtiden inte accepteras att utredningen bedrivs på ett sådant sätt att den enskilde svävar i ovisshet om vilka rättigheter han har på utredningsstadiet.

Den tidpunkt då en skatteutredning övergår till en s.k. integrerad utredning måste markeras på sådant sätt att den enskilde inte kan hysa minsta tvivel om att han är misstänkt för skattebrott. Han bör delges brottsmisstanken i skriftlig form. Brottet bör i underrättelsen anges så klart att något missförstånd inte kan råda om vilket skatteslag eller vilket beskattningsår misstanken avser.

6.7 Samordning med andra brottsutredningar

Det görs ibland gällande att skattebrotten i stor utsträckning är förenade med annan allvarlig brottslighet och att det därför skulle vara mindre lämpligt att genomföra skattebrottsutredningen för sig. Ett av skälen skulle vara att åklagaren då inte skulle kunna göra den fullständiga och allsidiga prövning av åtalsfrågan som är nödvändig bl.a. för att bedöma huruvida skäl föreligger för att underlåta åtal vid s.k. mängdbrottslighet. Han skulle inte heller kunna genomföra en koncentrerad förundersökning.

Vi delar inte dessa farhågor. De kan möjligen ha betydelse i en specialprocess med särskild skatteåklagare. Våra förslag bygger emellertid inte på sådana överväganden. I vårt förslag är åklagaren med i bilden. Han har ett övergripande och slutligt ansvar för förundersökningen. Han fattar åtalsbesluten och han för talan i skattebrottsprocessen. Det kan i detta sammanhang framhållas att skattebrotten i allmänhet är så speciella till sin natur att de i princip bör utredas för sig och redovisas i ett särskilt förundersökningsprotokoll.

De materiella och processuella skatterättsliga överväganden, som utgör underlag för en skattebrottsutredning av den modell som vi tänker oss påverkar inte inriktningen av andra typer av brottsutredningar. Vi har således funnit att ett förfarande med en koncentrerad skatte- och brottsutredning ledd av en gemensam utredningsledare inte medför några olägenheter vid

samordning med utredningar angående annan brottslighet. Samordningsproblemet är enligt vår mening en sådan organisatorisk fråga som alltid kan uppstå i samband med brottsflerhet.

Bestämmelserna i utredningslagen och lagen om skatteintendenter avses helt eller delvis ersätta regler av liknande innebörd i andra lagar.

Följande paragrafter föreslås bli upphävda (u) eller ändrade (ä).

Lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter

4 §

15 mom. (u)

16 mom. (u)

Uppbördslagen (1953:272)

19 § (u)

21 § (ä)

78 § 1 mom. tredje stycket (u)

78 § 2 mom. (u)

83 § första stycket (ä)

85 § 1 mom. fjärde stycket (ä)

86 § (ä)

Taxeringslagen (1956:623)

- 14 § andra stycket (u)
- 15 § första meningen (ä)
- 31 § 2 mom. (u)
- 39 § (u)
- 41 § (u)
- 42 § 2 och 3 mom. andra stycket (u)
- 46 § (u)
- 49 § (u)
- 51 § (ä)
- 53 § (ä)
- 56 § (u)
- 57 § (u)
- 58 § (u)
- 61 § 4 mom. (u)
- 129 § 3 mom. (ä)

Lagen (1958:295) om sjömansskatt

- 19 § tredje och fjärde styckena (u)
- 30 § (ä)
- 33 § (ä)

Lagen (1968:430) om mervärdeskatt

- 19 § femte stycket (u)
- 26 § (u)
- 26 a § (u)
- 27 § (u)
- 28 § (u)
- 29 § (u)
- 51 § (ä)

Kupongskattelagen (1970:624)

24 § (u)

29 § (ä)

Skattebrottslagen (1971:69)

16 § (ä)

17 § (ä)

Vägtrafikskattelagen (1973:601)

3 § andra stycket (u)

30 a § (ä)

Tullagen (1973:670)

35 § tredje stycket (u)

Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)17 kap.

20 § (ä)

21 § (ä)

23 § (ä)

18 kap.

6 § andra stycket (u)

7 § (u)

8 § (u)

13 § (u)

14 § (ä)

15 § (ä)

22 § (ä)

23 § (ä)

24 § (ä)

- 29 § (u)
- 30 § (u)
- 31 § (u)
- 32 § (u)
- 33 § (u)
- 34 § (u)
- 35 § (u)
- 36 § (u)
- 37 § (u)
- 38 § (u)
- 39 § (u)
- 40 § (u)

20_kap.

- 5 § (u)

25_kap.

- 6 § (ä)

26_kap.

- 3 § (ä)

Lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet
beträffande vissa uppdragsersättningar

- 18 § andra-fjärde styckena (u)
- 27 § andra stycket (ä)
- 28 § första stycket (ä)
- 29 § (ä)

Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

1 kap.

- 6 § (u)

3 kap.

- 3 § (u)
- 4 § (u)
- 5 § (u)
- 7 § (u)
- 8 § (u)
- 9 § (u)
- 10 § (u)
- 11 § (u)
- 12 § (u)
- 13 § (u)
- 14 § (u)
- 15 § (u)

8 kap.

- 4 § (ä)

Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

- 15 § andra-tredje styckena (u)
- 16 § (ä)
- 27 § (u)
- 33 § (ä)
- 50 § tredje stycket (ä)
- 53 § (ä)

Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen (1975:1027)

- 1 - 27 §§ (u)

De paragrafer som föreslås bli ändrade är så gott som uteslutande sådana som hänvisar till paragrafer som föreslås bli upphävda.

I fråga om förslaget att upphäva de bestämmelser som ger skattemyndigheterna rätt att genom anmaning kräva in kontrolluppgifter från olika kategorier tredje män i fråga om namngivna skattskyldigas ekonomiska förhållanden i vissa angivna avseenden, t.ex. 39 § 1 mom. taxeringslagen och 27 § lagen om mervärdeskatt får vi anföra följande.

De uppgifter som avses i dessa lagrum kan inhämtas även med stöd av utredningslagen. Emellertid måste då myndigheten följa bl.a. turordningsregeln i 3 kap. 3 § andra stycket.

Enligt de angivna bestämmelserna i taxeringslagen och lagen om mervärdeskatt får en anmaning sändas ut på måfå, dvs. myndigheten kan använda anmaningen i efterforskningssyfte och behöver således inte kunna anta att den tillfrågade har något att tillföra saken. Detta strider mot de principer som bär upp utredningslagen.

Även om de nu avsedda anmaningsbestämmelserna skulle stå kvar är det tveksamt om inte turordningsregeln i utredningslagen ändå skulle gälla i fråga om anmaningar att komma in med kontrolluppgifter.

Vi har därför inte kunnat se att det ens behövs några anmaningsbestämmelser av detta slag vid sidan av utredningslagen.

Tullmyndigheternas utredande verksamhet omfattas i och för sig inte av vårt uppdrag. Vi anser ändå att utredningslagen bör få tillämpas av dem vid sidan av de bestämmelser om utredningsbefogenheter som finns i tullagen och andra författningar inom tullområdet.

Lagstiftningen om skatteförvaltningens utredningsbefogenheter bör ju så långt möjligt vara enhetlig och gemensam för de olika medelslagen.

I ett avseende anser vi att tullmyndigheterna skall vara skyldiga att använda sig av utredningslagens regelsystem. Enligt vår uppfattning är de nuvarande bestämmelserna i 35 § tredje stycket tullagen, som helt anknyter till motsvarande föreskrifter i bl.a. 56 § 4 mom. taxeringslagen, inte lämpliga att behålla eftersom de ger ett sämre skydd för den personliga integriteten än motsvarande bestämmelser i utredningslagen (9 kap.). Vi föreslår alltså att bestämmelserna i 35 § tredje stycket tullagen skall upphävas och att föreskrifterna i 9 kapitlet i stället skall tillämpas av tullmyndigheterna.

I 16 och 17 §§ skattebrottslagen skall ordet "åklagaren" bytas ut mot "skatteintendenten".

Det blir dessutom nödvändigt att vidta ändringar i förordningar som har anknytning till de tidigare förtecknade lagarna, t.ex. taxeringsförordningen. Flertalet av dessa ändringar är av administrativ natur.

8 LAGFÖRSLAGENS ORGANISATORISKA OCH EKONOMISKA
 KONSEKVENSER

Våra förslag kommer att påverka skattemyndigheternas organisation och arbetsformer i vissa avseenden. Främst gäller detta i fråga om sådana skatteutredningar där misstanke om skattebrott föreligger. Däremot blir det knappast fråga om några egentliga merkostnader för det allmänna om våra förslag genomförs.

Lagen om utredning för beskattning (utredningslagen)

De föreslagna bestämmelserna i utredningslagen får såvitt vi kan bedöma endast smärre följder för skattemyndigheternas organisation och arbetsformer. Den huvudsakliga anledningen till detta är givetvis det av riksdagen nyligen antagna regeringsförslaget om en sammanhållen skatteförvaltning. Denna reform träder i kraft den 1 januari 1987 och innebär att de nuvarande skatteavdelningarna vid länsstyrelserna bryts ut därifrån för att bilda regionala myndigheter under riksskatteverket. Under de regionala myndigheterna skall de nuvarande lokala skattemyndigheterna alltjämt fullgöra sina nuvarande arbetsuppgifter.

För skattemyndigheterna på samtliga nivåer inom den nya organisationen kommer utredningslagens bestämmelser om att bara vissa chefstjänstemän hos en skattemyndighet får besluta om vissa mer ingripande utredningsåtgärder att medföra att ett

färre antal befattningshavare än vad som för närvarande är fallet betros med dessa uppgifter. Det gäller om sådana åtgärder som förrättningar i enskilda utrymmen och förvar - de nuvarande taxeringsrevisionerna hos skattskyldiga och andra - och föreläggande av vite. För denna grupp av tjänstemän tillkommer dessutom att besluta om utredningssammanträde samt att hos domstol begära vittnesförhör och att förordna sakkunniga.

Vidare får vårt förslag att bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen skall ersättas av bestämmelser i utredningslagen om handräckning genom kronofogdemyndighet den följderna att befattningen granskningsledare enligt bevissäkringslagen inte längre kommer att finnas inom skatteförvaltningen.

I sammanhanget vill vi ta upp en angelägenhet, som vi redan tidigare behandlat i vårt delbetänkande med förslag till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen (SOU 1975:43). Vi framhöll där hur viktigt det var att de tjänstemän som gavs behörighet att besluta om säkringsåtgärder enligt bevissäkringslagen hade tillräcklig kompetens, erfarenhet och omdöme för dessa många gånger svårbedömda och ibland ytterst ömtåliga arbetsuppgifter. Under det därpå följande lagstiftningsarbetet gjordes uttalanden av samma innebörd av flera remissinstanser, föredragande departementschef, lagrådet och slutligen riksdagen.

Vi gör inte gällande att skattemyndigheterna skulle ha underlåtit att följa lagstiftarens uttalanden när de förordnat tjänstemän att helt eller delvis sköta arbetsuppgifter enligt bevissäkringslagen. Snarast talar de praktiska erfarenheterna av hur bevissäkringslagen har tillämpats för att det har skett på ett bra sätt.

Någon kritik skall således inte riktas mot skatteförvaltningen beträffande användningen av bevissäkringslagen. Där emot vill vi framhålla att det är ytterst angeläget med "rätt man på rätt plats" även när det gäller andra avgöranden som en skattetjänsteman har att ta ställning till under utredningsskedet i ett ärende.

Det är ett känt faktum att tjänstemän som genomför skatteutredningar ofta måste göra överväganden och fatta beslut i frågor, som innehåller svåra bedömningar från allmänjuridiska, skatte- och redovisningstekniska samt företagsekonomiska synpunkter. Inte minst ställs de inför en mängd s.k. bevis tekniska problem. De måste i sitt arbete dessutom ständigt ta hänsyn till att antalet ärenden, som varje tjänsteman har att handlägga, är förhållandevis stort och att ärendena inte sällan är komplicerade. De arbetar helt enkelt under en tidspress som det för den oinvidige kan vara svårt att skapa sig en föreställning om.

Som vi ser det är det därför inte enbart en fråga om att sätta rätt man på rätt plats utan också att i övrigt organisera arbetet - vi tänker då på utredningsverksamheten - så att ledningen av utredningen i varje ärende anförtros en kompetent och erfaren tjänsteman och att denne också ges praktiska möjligheter att fungera som utredningsledare. Vi har under vårt utredningsarbete fått en känsla av att det på sina håll brister i fråga om denna typ av arbetsledning och då särskilt när det gäller utredningstekniska råd och anvisningar till utredningsmännen.

Vi menar alltså att regelsystemet i utredningslagen - som i några avseenden skärper formkraven i fråga om skattemyndigheternas utredande verksamhet i förhållande till gällande rätt - bör leda till en mer allmän översyn hur den faktiska ledningen av utredningen i ett ärende bör bedrivas. Det är vår bestämda uppfattning att en förbättrad organisation på det

planet på sikt kommer att inverka på skattemyndigheternas arbetssituation i positiv riktning och att den enhetliga lagstiftningen som vi föreslår därvid kommer att upplevas som ett stöd i arbetet.

Från ekonomiska synpunkter får utredningslagen inte några verkningar för skatteförvaltningens del. Våra förslag i denna del kräver ju endast en viss omfördelning av arbetsuppgifterna inom myndigheterna. Några personalförstärkningar eller andra ändringar som behöver täckas med nya anslag föreslås inte.

Inte heller anser vi att de allmänna förvaltningsdomstolarnas nya eller delvis ändrade arbetsuppgifter enligt utredningslagen skall kräva några ökade anslag.

Antalet mål där skattskyldiga och andra med stöd av 9 kap. 2 § utredningslagen begär att viss uppgift skall undantas från en utredning torde inte bli särskilt stort. Det kan inte heller förmodas att skattemyndigheterna i större omfattning kommer att göra framställningar hos länsrätterna att få genomföra förrättningar i utrymmen som kan antas utgöra någons bostad.

Även om måltillströmningen till de allmänna förvaltningsdomstolarna på grund av utredningslagen inte skall underskattas, menar vi att denna ökade arbetsbelastning mer än väl kommer att uppvägas av systemet med förenklade löntagardeklarationer, som börjar användas fr.o.m. 1987. Dessutom anser vi att ifall de förslag om ett omprövningsinstitut på inkomstbeskattningens område, som skatteförenklingskommittén i nuläget arbetar med, genomförs så råder det inte någon tvekan om att de nya målgrupperna kan hanteras med lätthet inom även en i viss mån minskad domstolsorganisation.

Lagen om skatteintendenter och deras verksamhet

Vi föreslår att ett antal tjänstemän, som benämns skatteintendenter, skall finnas hos riksskatteverket. Skatteintendenterna skall ta emot de anmälningar om misstänkta skattebrott, som för närvarande skall ges in till åklagaren enligt föreskrifterna i 17 § skattebrottslagen. Dessutom har skatteintendenterna att som huvuduppgift leda den gemensamma skatte- och skattebrottsutredningen i brottsmisstänkta fall. Därvid skall intendenterna enligt vårt förslag anlita biträde av tjänstemän inom den ordinarie skatteförvaltningen och av kriminalpolismän. Dessutom föreslås att skatteintendenterna skall ha egna utredningsmän med främst skatterättslig utbildning för att skapa en större elasticitet i organisationen.

Vi anser att skatteintendenterna skall tillhöra en särskild avdelning inom riksskatteverket. Av arbetstekniska skäl måste ett visst antal stationeras på andra orter än Solna, där riksskatteverket har sitt huvudkontor.

Vi återkommer till frågan om stationeringsorter i det följande sedan synpunkter på det antal tjänster, som behövs i den nya organisationen, har lagts fram.

Det finns i nuläget omkring 80 åklagare i riket som har särskild utbildning avseende s.k. ekonomiska brott. Handläggning av skattebrott utgör ett dominerande inslag i deras arbetsuppgifter. I allmänhet är dessa åklagare stationerade hos de tre åklagarmyndigheterna i Stockholm, Göteborg och Malmö samt hos överåklagarna i rikets 13 regionåklagarmyndigheter. Det förekommer emellertid också att andra åklagare sysslar med skattebrott.

Det egentliga utredningsarbetet när det gäller misstänkta skattebrott sköts av kriminalpolisen. Vanligtvis fullgör tjänstemän vid polismyndigheternas s.k. bedrägerirotlar och

s.k. EKO-poliser dessa uppgifter. Hela antalet kriminalpolis-
män - dessa genomför flertalet brottsutredningar i landet -
är omkring 5 000. EKO-poliserna uppgår till 300.

Enligt vårt förslag skall skatteintendenterna leda de gemen-
samma utredningarna i ärenden av mer kvalificerad natur även
om de - eftersom brottsanmälningarna skall riktas till dem -
skall ha en allmän överblick av denna typ av brottslighet.
Hur många kvalificerade brott som i nuläget årligen utreds
finns det inga säkra uppgifter om. Förmodligen uppgår antalet
större skattebrottmål som handläggs av tingsrätterna endast
till högst ett par hundra om året. Det bör därvid uppmärksam-
mas att varje mål i regel omfattar flera brott, dvs. angår
två eller flera beskattningsperioder.

Mot bakgrund av nu redovisade förhållanden anser vi att man
tills vidare kan begränsa antalet skatteintendenter till
omkring 30 för hela riket. De bör i princip organiseras en-
ligt följande.

En ledningsgrupp bör placeras på en särskild avdelning i
riksskatteverket och omfatta högst tre särskilt kvalificerade
tjänstemän. De bör till sitt förfogande ha några utrednings-
män samt viss kanslipersonal. Hela antalet tjänster vid grup-
pen kan med all sannolikhet hållas på nivån 10-15.

Övriga skatteintendenter - de som skall fullgöra uppgifterna
ute på fältet - bör i första hand placeras i de tre största
kommunerna, t.ex. åtta i Stockholm, fyra i Göteborg och tre i
Malmö. Dessutom bör tre skatteintendenter vara stationerade i
Sundsvall. Dessa fyra orter kan betraktas som s.k. regional-
kontor för organisationen.

Av främst geografiska skäl bör skatteintendenter stationeras
i ytterligare några orter inom landet där regionåklagarmyn-
digheter finns. Det bör ske enligt följande.

<u>Ort</u>	<u>Antal</u>	<u>Verksamhetsområde (län)</u>
Kalmar	1	H, K, G
Vänersborg	2	P, R
Linköping	3	E, F, D
Karlstad	2	S, T, W
Västerås	2	U, C
Luleå	1	BD, AC

Vi har således kommit till den slutsatsen att antalet stationeringsorter bör begränsas så mycket som det är praktiskt möjligt med hänsyn till skatteintendenternas arbetsuppgifter. Vi menar därför att det inte är lämpligt att placera ut intendenterna på samtliga orter, där regionala åklagarmyndigheter finns. Kontor med endast en skatteintendent bör nämligen bl.a. av arbetstekniska skäl undvikas.

Två avsteg har gjorts från denna princip. I fråga om Kalmar anser vi att den ligger förhållandevis nära Malmö men ändå på grund av de allmänna kommunikationerna kräver en tjänsteman. Denne bör dock kunna stödjas från Malmö utan alltför stora besvär. I fråga om Sundsvall har vi gjort den bedömningen att denna ort är synnerligen lämplig från kommunikationssynpunkt för resor norrut. Dock krävs det en skatteintendent i Luleå med hänsyn till de långa avstånden i norra delarna i vårt land. Att antalet ärenden, som har anknytning till skatteintendenternas verksamhet är lågt i nordligaste Sverige bör dock understrykas.

Vi har tidigare antytt att varje skatteintendent bör ha egna utredningsmän till sitt förfogande. En eller högst två sådana befattningshavare bör komma ifråga. För hela riket handlar det alltså om ett antal tjänster i skiktet 30-60.

Skatteintendenterna och deras utredningsmän bör rekryteras inom skatteförvaltningen samt polis- och åklagarorganisationen. En minskning av antalet tjänster inom dessa myndigheter bör därför kunna göras och det inte minst därför att skatteintendenterna och deras utredningsmän kommer att ta över arbetsuppgifter från dessa myndigheter. De är alltså även beträffande denna typ av utredningsverksamhet en fråga om omorganisation av tillgängliga personal och inte en utbyggnad av den statliga förvaltningen.

Inte heller när det gäller skatteintendenterna bedömer således vi att det handlar om annat än vissa initialkostnader för statsverket.

III KOMMENTARER TILL
LAGFÖRSLAGEN

9 FÖRSLAGET TILL LAG OM UTREDNING FÖR BESKATTNING

Förslaget till lag om utredning för beskattning - i fortsättningen betecknad utredningslagen - innehåller sammanlagt 55 paragrafer som är fördelade på 10 kapitel. Lagen ersätter ett stort antal bestämmelser - ofta av likartat innehåll - som f.n. finns i olika skatte- och avgiftsförfattningar, t.ex. taxeringslagen, lagen om mervärdeskatt, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Utredningslagen reglerar de utredningsbefogenheter som tillkommer skatteförvaltningen, dvs. skatte-, tull- och avgiftsmyndigheterna - i fortsättningen benämnda utredningsmyndigheter.

Utredningslagen är disponerad enligt följande.

I det inledande kapitlet anges lagens tillämpningsområde och innebörden av vissa termer som förekommer i lagen.

I 2 kap. finns allmänna bestämmelser för all utredningsverksamhet, som bedrivs av utredningsmyndigheterna.

I 3 kap. bestäms utredningsmyndigheternas allmänna befogenheter att skaffa fram underlag för ett beslut om skatt, tull eller avgift. I kapitlet regleras uttömmande de åtgärder utredningsmyndigheterna får vidta för att få tillgång till underlag eller m.a.o. utredningsverksamhetens egentliga innehåll. Bestämmelserna täcker alla utredningsåtgärder vare sig dessa vidtas från "skrivbordet" eller hos den enskilde. De befogenheter som behandlas i 4-8 kap. utgör särskilda befogenheter som får tillgripas för att underlätta en utredning.

I 4 kap. finns bestämmelser om utredningssammanträde.

I 5 kap. föreskrivs vad som skall gälla vid förrättningar hos enskilda.

6 kap. innehåller regler om vitesföreläggande.

I 7 kap. ges bestämmelser om förhör med vittnen inför länsrätt.

I 8 kap. bestäms den ordning som skall följas när en utredningsmyndighet anlitar en sakkunnig.

I 9 kap. föreskrivs vissa begränsningar i utredningsmyndigheternas befogenheter, som är betingade av den enskildes intresse av att kunna få för honom integritetskänsliga uppgifter undantagna från en utredning.

Det avslutande kapitlet innehåller till en början en bestämmelse om hur kallelser och andra meddelanden skall sändas till den enskilde. Därefter följer en bestämmelse om förbud för utredningsmyndigheten att delegera rätten att fatta vissa kvalificerade beslut enligt utredningslagen. Slutligen behandlas i kapitlet vilken domstol som är behörig att pröva frågor som enligt lagen kan prövas av domstol.

1 INLEDANDE BESTÄMMELSER

1 §

Denna lag tillämpas vid utredningar till ledning för fastställelse av skatt, tull eller avgift som avses i lagen (1980:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1956:623), lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1968:430) om mervärdeskatt, kupongskattelagen (1970:624), vägtrafikskattelagen (1973:601), tullagen (1973:670), lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Lagen tillämpas även vid utredningar till ledning för
1. beslut om taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) samt

2. fastställelse av skatte- eller avgiftsbelopp som företrädare för juridisk person är skyldig att betala enligt 77 a § uppbördslagen, 17 § 1 mom. lagen om sjömansskatt, 48 a § lagen om mervärdeskatt, 22 § lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 17 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och 21 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

I paragrafen anges i två stycken lagens tillämpningsområde. Enligt första stycket tillämpas lagen vid utredningar till ledning för fastställelse av skatt, tull eller avgift som avses i särskilt angivna författningar och enligt andra stycket vid utredningar till ledning för beslut om taxering enligt fastighetstaxeringslagen och beslut om solidariskt betalningsansvar för företrädare för juridisk person.

Ordet "utredning" har i gängse språkbruk olika betydelser. Det kan beteckna en verksamhet som har till ändamål att skapa underlag för ett beslut eller med andra ord den aktivitet som går ut på att skaffa fram och ordna det material som skall ligga till grund för beslutet. Ordet kan emellertid också användas som en sammanfattande beteckning för utredningsmaterialet som sådant. I lagen används ordet "utredning" för att

beteckna den utredande verksamheten medan uttrycket "underlag" har reserverats för utredningsmaterialet som sådant.

Såsom framgår av första stycket skall lagen således tillämpas vid den utredande verksamheten till ledning för fastställelse av skatt, tull eller avgift. Tillämpningsområdet omfattar praktiskt taget alla medelslag av någon betydelse. De beslut för vilka utredningsverksamheten är avsedd att skaffa underlag är inte bara sådana beslut genom vilka själva skatten fastställs utan även sådana som avser underlag för beräkning av skatt, t.ex. i fråga om de taxeringsdebiterade skatterna.

Av den innebörd ordet "fastställelse" har i lagen följer att den inte är tillämplig vid indrivning av skatt, tull eller avgift och inte heller vid rena uppbördsåtgärder, t.ex. anstånd, jämkning av A-skatt o.d.

Till följd av definitionen i 4 § i detta kapitel av ordet utredningsmyndighet och lagens innehåll i övrigt har förvaltningsdomstolar inte att tillämpa lagen i andra fall än som särskilt anges där.

Lagen är en speciell förvaltningslag för utredningsmyndigheterna. I frågor som lagen inte uttalar sig om har de - i likhet med andra förvaltningsmyndigheter - att tillämpa förvaltningslagen (1986:223).

2 §

Med skatt förstås i denna lag

1. skatt, tull eller avgift, som avses i 1 § första stycket samt
2. skatte- eller avgiftsbelopp som avses i 1 § andra stycket.

I paragrafen anges i två punkter vad som i lagen menas med ordet "skatt".

Enligt första punkten ryms under skattebegreppet alla de skatter, tullar och avgifter, som inbegrips i de författningar som räknas upp i 1 § första stycket.

I begreppet skatt ingår således också i förekommande fall skatte- och avgiftstillägg samt förseningsavgift. Vidare inbegrips olika slag av avgifter som enligt de uppräknade författningarna skall erläggas vid dröjsmål med betalning av skatt.

Till skatt hänförs enligt andra punkten skatte- och avgiftsbelopp som företrädare för juridisk person är skyldig att betala med stöd av bestämmelserna i 77 a § uppbördslagen. 17 § 1 mom. lagen om sjömansskatt, 48 a § lagen om mervärdesskatt, 22 § lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 17 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och 21 § lagen om uppbörd av socialavgifter för arbetsgivare.

3 §

Med skattskyldig enligt denna lag avses

1. den vars betalningsansvar för skatt en utredning är avsedd att klarlägga,

2. den som enligt 47 § taxeringslagen (1956:623) har att lämna uppgifter för någon som anges i 1 samt

3. den som i ett ärende om fastighetstaxering är att anse som ägare till fastigheten.

Med närstående till den skattskyldige förstås i denna lag den som till den skattskyldige står i ett sådant förhållande som avses i 36 kap. 3 § första stycket rättegångsbalken.

I första stycket anges i tre punkter vem som enligt denna lag är att anse som skattskyldig.

I första punkten sägs att den är skattskyldig vars betalningsansvar för skatt en utredning är avsedd att klarlägga.

Vem som är betalningsskyldig för en viss skatt i ett visst fall framgår av innehållet i den författning som reglerar skatten i fråga. Alla vars betalningsansvar berörs av ett beslut på grundval av utredningen är att anse som skattskyldiga.

Kretsen skattskyldiga enligt denna lag bestäms ytterst med hänsyn till den eller de skatter som utredningen avser, dvs. den inriktning en utredning har i det enskilda fallet. Om en utredning går ut på att t.ex. kontrollera att skatt har blivit fastställd till rätt belopp med hänsyn till löneutbetalningarna i ett företag under en viss period är såväl arbetsgivare som arbetstagare att anse som skattskyldiga. Är utredningen emellertid begränsad till att avse endast ett visst företags momsbeskattning blir andra företag inte att anse som skattskyldiga även om väsentliga uppgifter hämtas ur deras bokföring. Skulle det visa sig under utredningens gång att dessa uppgifter ger anledning till att utreda även de andra företagens beskattning blir dessa också skattskyldiga i lagens mening.

Att fastställa vem som vid en utredning är att anse som skattskyldig har betydelse för frågan om vilka personer myndigheten får vända sig till när den genomför en utredning.

Termen skattskyldig inkluderar enligt andra punkten den som enligt 47 § taxeringslagen har att lämna uppgifter för någon som anges i första punkten. I den paragrafen anges när en legal ställföreträdare för en skattskyldig har att fullgöra den uppgiftsskyldighet som annars åligger den skattskyldige.

För en omyndig skall denna skyldighet fullgöras av förmyndare eller god man, som har förordnats enligt 18 kap. 1 § föräldrabalken, i fråga om vad förmyndaren eller den gode mannen har under sin förvaltning.

För den som har en god man enligt 18 kap. 3 § eller 4 § föräldrabalken, skall uppgiftsskyldigheten fullgöras av den gode mannen i fråga om vad han har under sin förvaltning.

För avlidna och deras dödsbon skall uppgiftsskyldigheten fullgöras av dödsbodelägare eller testamentsexekutor, som har att förvalta den dödes egendom. Har egendomen avträtts till förvaltning av boutredningsman åvilar skyldigheten i stället denne.

Ett dödsbo som har skiftats kan i vissa fall vara uppgiftsskyldigt. I ett sådant fall åligger skyldigheten den som i tiden för skiftet har haft att förvalta boet, dvs. vanligtvis den som i tiden för skiftet har suttit i boet.

Övriga juridiska personer företräds av vederbörande styrelse, förvaltning, syssloman, förvaltare eller ombud med den reservationen, att regeringen kan förordna annat beträffande staten, kommun eller någon annan sådan menighet.

Slutligen föreskrivs i tredje punkten att skattskyldig i ett ärende om fastighetstaxering är den som är att anse ägare till en fastighet vilket närmare framgår i 5 § fastighets-taxeringslagen.

Enligt andra stycket förstås enligt denna lag med närstående till den skattskyldige den som till den skattskyldige står i ett sådant förhållande som avses i 36 kap. 3 § första stycket rättegångsbalken.

De personer som avses i 36 kap. 3 § första stycket rättegångsbalken är till en början den som är eller har varit gift med part eller är släkt med honom i rätt upp- eller nedstigande led. Vidare inbegrips den som med en part är i sådant svågerlag att den ene är eller har varit gift med den andres

syskon. I lagrummet nämns slutligen de som på liknande sätt är parten närstående.

4 §

I denna lag betecknar utredningsmyndighet: den förvaltningsmyndighet som har att göra en utredning i ett visst ärende om skatt, handling: framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel, utrymme: byggnad, lokal, gård, upplagsplats och liknande avgränsat utrymme samt förvar: skåp, låda, behållare, bankfack, väska, pärm, kuvert och liknande anordning, som kan tillslutas.

I paragrafen bestäms innebörden av vissa termer som förekommer i lagtexten.

Med utredningsmyndighet förstås den förvaltningsmyndighet som har att göra en utredning i ett visst ärende om skatt, dvs. med hänsyn till innehållet i 1 §, en utredning till ledning för fastställelse av skatt, tull eller avgift. Frågan om vilka myndigheter som har att tillämpa lagen och som i ett visst enskilt fall är utredningsmyndighet avgörs med ledning av myndighetsinstruktioner och andra föreskrifter, som ålägger vissa myndigheter att göra utredningar till ledning för fastställelse av skatt, tull eller avgift.

Med handling avses en framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan uppfattas endast med något tekniskt hjälpmedel. Ordet har således samma innebörd i denna lag som i tryckfrihetsförordningen.

Upptagningar i motsats till handlingar i traditionell mening kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel t.ex. ljudband disketter och s.k. direktminnen.

Handlingsbegreppet har fått en vid definition. Dess omfattning begränsas emellertid av andra bestämmelser i lagen. Endast sådana handlingar som har ett innehåll som är av skattemässig betydelse är enligt lagen åtkomliga vid utredningar.

Innebörden av termerna utrymme och förvar anges med exemplifierande uppräkningsord. De båda begreppen avses ha i huvudsak samma innehåll som motsvarande termer i bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen. I fråga om tolkningen av begreppet återges följande uttalande från förarbetena till bevissäkringslagen.

Begreppet förvar innefattar i första hand sådant förvaringsställe, där räkenskapsmaterial och liknande dokumentation förvaras. Eftersom bevissäkringslagen är tillämplig också i fråga om olika former av varubeskattning nämns bland exemplen även anordningar, som är avsedda för vätska, pulver eller liknande.

Genom exemplifieringar av begreppet utrymme markeras att det skall vara fråga om rum eller platser som är avgränsade och har så stor yta att en person kan röra sig fritt där. Om allmänheten äger tillträde eller inte är utan betydelse för begreppsbestämningen. En parkeringsplats för motorfordon är t.ex. att anse som utrymme om den har inhägnad. I annat fall är parkeringsplatser på samma sätt som gator och torg varken förvar eller utrymme i lagens mening.

Förvar är till en början alla anordningar, som typiskt sett utgör förvaringsanordning. En viktig begränsning utgör den omständigheten att förvaringsanordningen skall kunna tillslutas på något sätt. Utanför begreppet faller således bord, öppna hyllor och liknande anordningar. En vanlig garderob utgör i likhet med ett fristående skåp ett förvar. Arkivrum får däremot anses falla under begreppet utrymme fastän de i regel ej är inredda för förvaring av just räkenskapsmaterial eller dylikt. Bagageutrymmet i en personbil är givetvis ett förvar, men även personutrymme bör anses som en sådan anordning. Detsamma gäller utrymme i annat motorfordon, även om det kan vara relativt rymligt, liksom t.ex. lastrummet i en möbelbuss.

2

ALLMÄNNA BESTÄMMELSER OM UTREDNINGSVERKSAMHETEN

1 §

Utredningsmyndigheternas verksamhet syftar till en riktig och likformig beskattning. Myndigheterna har därvid att se till att inte någon som enligt lag är skattskyldig är okänd för dem. De får utreda alla förhållanden som kan antas vara av betydelse för detta ändamål.

Varje utredning skall genomföras så att den inte medför större olägenhet för dem som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.

I paragrafen anges det övergripande målet för utredningsmyndigheternas verksamhet och den yttersta gränsen för deras myndighetsutövning gentemot den enskilde.

För all myndighetsutövning gäller sedan gammalt följande grundläggande principer. En del av dessa återspeglas i paragrafen.

All myndighetsutövning skall ha stöd i lag. Myndigheten får inte uppträda som om den hade större befogenheter än den har (legalitetsprincipen).

Myndigheten får vid fullgörande av sina uppgifter inom vissa gränser själv avgöra om den skall ingripa och i så fall på vilket sätt (opportunitetsprincipen).

Lika fall skall behandlas lika, dvs. myndigheten skall agera på samma sätt i skilda men likartade fall (likhetsprincipen).

Myndigheten har det yttersta ansvaret för att ett ärende blir tillfredsställande utrett (undersöknings- eller officialprincipen).

Myndighetsutövningen skall vara saklig och opartisk. Alla omständigheter - även de som talar till förmån för den enskilde - skall beaktas (objektivitetsprincipen).

Myndighetens åtgärder skall till sin art och varaktighet stå i rimlig proportion till de mål som myndigheten avser att uppnå (proportionalitetsprincipen).

Enligt första meningen i första stycket syftar utredningsmyndigheternas verksamhet till en riktig och likformig beskattning. Det kommer således framför allt an på den enskilda myndigheten att se till att ärendena blir tillfredsställande utredda. Även om åtskilligt utredningsmaterial flyter in genom enskildas försorg ansvarar myndigheten för att underlaget blir så fullständigt som behövs för att ett riktigt beslut i frågan skall kunna fattas.

Myndigheten har att i det enskilda fallet själv välja de vägar för utredningen som den finner säkrast och lättast leda till målet. Den har således att överväga i vilken mån det kan vara lämpligt att utnyttja de möjligheter till biträde från andra myndigheter som står till buds, i vilken mån det kan vara påkallat eller ändamålsenligt att anlita enskilda personer, parter och andra och i vilken utsträckning saken kan klargöras genom myndighetens egna åtgärder.

Målet är att i varje enskilt fall åstadkomma den utredning som behövs för ett riktigt beslut om skatt. Genom växelverkan mellan myndighetens eget arbete och insatser utifrån kan frågeställningarna bättre klarläggas. Lika viktigt för en effektiv utredning är att myndigheten på varje stadium av handläggningen av ett utredningsärende i möjligaste mån gör klart för sig vad som är av betydelse i saken och vad som redan är utrett, så att inte överflödigt utredningsmaterial tynger förfarandet.

Även om myndigheten har att ta till vara allmänna intressen får den inte av det skälet låta underlaget för en utredning bli ensidigt. Den bör sträva efter en allsidig överblick över alla förhållanden som har betydelse i ärendet. Däri ligger att den utredning som en myndighet genomför likaväl kan komma att vara till den enskildes fördel som till hans nackdel. Detta är en naturlig följd av att utredningen har till syfte att trygga det materiellt riktiga resultatet.

Det kan ofta vara svårt för den enskilde att få klart för sig vad som i utredningshänseende förväntas av honom i ett visst ärende. Visserligen kan han få ledning av olika författningar och andra rättskällor eller i de formulär med anvisningar som ofta har arbetats ut för ärenden av den typ saken gäller. Emellertid är innehållet i författningarna ofta invecklat och praxis svåröverskådlig. Även för en juridiskt insatt person kan det ibland vara svårt att veta hur han bör gå till väga. Det är därför naturligt att myndigheterna räcker den enskilde en hjälpande hand och vägleder honom.

Det ankommer givetvis på myndigheten att avgöra när det finns behov av vägledning. Begär någon hjälp är vanligtvis saken klar. Oftast framträder emellertid behovet av vägledning endast genom att utredningsmaterial som någon skall ge in är ofullständigt på sådant sätt att det kan antas bero på bristande insikt hos honom.

Enligt andra meningen har utredningsmyndigheterna i sin verksamhet att se till att inte någon som enligt lag är skattskyldig är okänd för dem.

Enligt tredje meningen får myndigheterna utreda alla förhållanden som kan antas vara av betydelse för detta ändamål, dvs. en riktig och likformig beskattning av alla dem som enligt lag är skattskyldiga.

Enligt andra stycket skall varje utredning genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.

Det är ofrånkomligt att de åtgärder som en utredningsmyndighet vidtar för att få underlag för en utredning alltid innebär en viss olägenhet för den som utsätts härför. Bestämmelsen ålägger myndigheten att så långt som möjligt beakta den granskades berättigade intressen.

Skulle t.ex. en begäran om skriftliga uppgifter medföra oskäliga kostnader eller andra liknande olägenheter för den mot vilken begäran riktas, skall utredningsmyndigheten själv skaffa uppgifterna från det underlag som denne har att hålla till handa.

En utredning hos en enskild bör vidare genomföras så att den inte orsakar hinder i dennes verksamhet. Myndigheten har således att avväga hans intresse av att inte bli störd i verksamheten mot det allmännas intresse av att kunna genomföra en tillförlitlig utredning.

Införskaffade handlingar och annat underlag som tillhör den enskilde skall lämnas tillbaka så fort det är möjligt. Detta gäller särskilt det löpande årets räkenskaper. I åtskilliga fall kommer man undan problemet genom att myndigheten låter fotokopiera det underlag den behöver.

2 §

På utredningsmyndighetens begäran skall myndigheter utan dröjsmål lämna eller i sina utrymmen tillhandahålla de handlingar och övriga uppgifter som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds, utom till den del för uppgiften gäller sekretess enligt 2 kap. 1 eller 2 §, 3 kap. 1 §, 9 kap.

8 § sekretesslagen (1980:100) eller en bestämmelse till vilken hänvisas i någon av de nämnda paragraferna. Postverket skall utan hinder av vad nu har sagts lämna uppgifter om enskildas förbindelser med postgiorörelsen eller bank.

Bestämmelserna i 3-10 kap. gäller inte i fråga om utredningsmyndighetens hänvändelser till andra myndigheter för att få underlag för en utredning.

I paragrafens första stycke åläggs andra myndigheter - statliga och kommunala - att samverka med utredningsmyndigheten.

Andra myndigheter skall på begäran av utredningsmyndigheten utan dröjsmål lämna de handlingar och övriga uppgifter som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds.

De förhållanden som får utredas anges i 2 kap. 1 §.

Från denna skyldighet gäller vissa undantag som är betingade av sekretesshänsyn till rikets säkerhet, rikets förhållande till annan stat eller mellanfolklig organisation, rikets centrala finans-, penning- och valutapolitik samt till post- och telehemligheten, såvida inte uppgiften avser enskilds förbindelser med postgiorörelsen eller bank.

Utredningsmyndigheten får skaffa erforderligt underlag vid besök i andra myndigheters lokaler. Några särskilda formföreskrifter behöver inte iakttas vid en utredning i sådana utrymmen.

I andra stycket sägs att bestämmelserna i 3-10 kap. inte gäller i fråga om utredningsmyndighetens hänvändelser till andra myndigheter för att få underlag för en utredning. Detta innebär att utredningsmyndigheten när den skaffar in uppgifter och annat underlag från andra myndigheter i tillämpliga delar har att följa endast bestämmelserna i detta kapitel. Av detta följer att 3-10 kap. reglerar endast utredningsmyndighetens befogenheter gentemot enskilda.

3 §

När en utredningsmyndighet vänder sig till en enskild för att få underlag för en utredning skall denne, om det inte framstår som obehövt, underrättas om

1. vad utredningen i första hand syftar till samt
2. innehållet i 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen samt 9 kap. 1 och 2 §§.

I paragrafen åläggs utredningsmyndigheten att, om det inte framstår som obehövt, lämna vissa underrättelser till den som myndigheten vänder sig till för att få underlag för en utredning.

Enligt första punkten skall den enskilde underrättas om vad utredningen i första hand syftar till. Underrättelsen skall avse endast det primära syftet med den begäran som riktas gentemot honom. En utredning kan ju ändra inriktning beroende på det material som myndigheten successivt får tillgång till. Om myndigheten t.ex. vill ta del av kvitton på vissa utgifter skall den, om det inte framstår som obehövt, informera den enskilde om t.ex. att kvittona skall användas vid bedömning av vissa avdrags riktighet.

Skyldigheten för utredningsmyndigheten att underrätta den enskilde enligt andra punkten avser innehållet i 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen samt 9 kap. 1 och 2 §§.

3 kap. 3 § andra stycket andra meningen innehåller ett förbud för myndigheten att vända sig till någon som är den skattskyldige närstående. Vem som enligt denna lag är att anse som närstående till den skattskyldige framgår av definitionen i 1 kap. 3 § andra stycket.

I 9 kap. 1 och 2 §§ finns bestämmelser om den enskildes möjligheter att få visst integritetskänsligt material skyddat från insyn.

4 §

Vid en utredning skall i protokoll eller på annat lämpligt sätt fortlöpande antecknas de åtgärder som vidtas och de uppgifter som utredningsmyndigheten får på annat sätt än genom en handling, i den mån de är av betydelse för ett beslut om skatt. Den som har lämnat muntliga uppgifter skall beredas tillfälle att göra erinringar mot de antecknade uppgifterna.

Närmare bestämmelser om anteckningsskyldigheten meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

I paragrafens första stycke åläggs utredningsmyndigheten att fortlöpande dokumentera det som är av betydelse för ett beslut om skatt. Dokumentationen skall utgöras av anteckningar.

Anteckningarna skall föras så att de skall kunna användas som ett sammanfattande dokument över vad som har förekommit i ett ärende. Det skall alltså vara möjligt för någon annan än den som har gjort anteckningarna - inte bara en myndighet utan även den enskilde - att med ledning av dessa få en överblick över utredningens gång, snabbt kunna sätta sig in i utredningsmaterialets innehåll och göra de bedömningar som utredningen ger anledning till.

Enligt första meningen skall anteckningarna föras i ett protokoll eller på något annat lämpligt sätt. Anteckningarna skall innehålla uppgift om de åtgärder som utredningsmyndigheten vidtar och vad som i övrigt har förekommit av betydelse för utredningen. Man skall alltså i dagboksform kunna följa handläggningen av ärendet. I denna del bör också antecknas uppgifter om den enskildes sätt att fullgöra sin skyldighet att medverka vid utredningen, t.ex. om denne motsätter sig att lämna in begärt underlag, något som kan få betydelse i processuellt hänseende.

Vid anteckningarna bör fogas det underlag som har tillförts utredningen av enskilda och myndigheter. Skriftliga uppgifter

och andra handlingar dokumenteras genom att registreras och föras samman med anteckningarna. Till dessa bör också fogas de särskilda protokollen enligt 4 och 5 kap.

Enligt andra meningen skall den som har lämnat muntliga uppgifter lämnas tillfälle att göra erinringar mot de antecknade uppgifterna.

I flertalet fall är det lämpligast att när ett samtal med en uppgiftslämnare avslutas läsa upp för denne vad som har antecknats om hans uppgifter. Förhållandena kan dock vara sådana att den tjänsteman som tagit emot uppgifterna behöver en viss tid för att ställa i ordning de anteckningar han fört under samtalets gång. Uppgiftslämnaren kan då lämnas tillfälle att granska anteckningen i efterhand genom att en kopia sänds över till honom med begäran att han inom viss tid skall meddela de anmärkningar han har mot innehållet i denna.

Enligt andra stycket ankommer det på regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att meddela närmare bestämmelser om anteckningsskyldigheten.

5 §

Den som med hjälp av automatisk databehandling för register över uppgifter som han är skyldig att bevara till ledning för beslut om skatt skall utan hinder av 7 § datalagen (1973:289) på utredningsmyndighetens begäran lämna uppgifter i vanlig läsbar form och uppställda på det sätt myndigheten anvisar.

Enligt paragrafen har enskilda som förvarar vissa uppgifter med hjälp av automatisk databehandling att fullgöra sin uppgiftsskyldighet på samma sätt som de som förvarar uppgifter på traditionellt sätt.

Enligt 7 § datalagen skall personregister inrättas och föras så att inte otillbörligt intrång uppkommer i registrerads

personliga integritet. Därvid skall bl.a. särskilt iakttas att uppgifter inte lämnas ut annat än i överensstämmelse med registrets ändamål eller vad som gäller enligt lag eller annan författning eller i enlighet med den registrerades medgivande. Bestämmelsen torde innebära bl.a. ett förbud mot att lämna ut selekterade uppgifter ur registret. 2 kap. 5 § utredningslagen ger möjlighet för utredningsmyndigheten att utan hinder av datalagen få in dessa uppgifter.

Uppgifterna skall lämnas i vanlig läsbar form och uppställda på det sätt myndigheterna anvisar.

3 ALLMÄNNA BEFOGENHETER

1 §

Utredningsmyndigheten får vid en utredning använda sig av allt det underlag som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds.

Enligt paragrafen ges utredningsmyndigheten befogenhet att vid en utredning använda sig av allt det underlag som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds. Skillnaden mellan orden "underlag" och "utredning" kommenteras under 1 kap. 1 §.

Det övergripande målet för utredningsmyndigheternas verksamhet är en riktig och likformig beskattning. Denna målsättning, de förhållanden en myndighet får utreda och dess utredningsansvar framgår av 2 kap. 1 § och kommentaren till det lagrummet.

Vilka åtgärder en utredningsmyndighet får vidta för att få tillgång till underlag som nu avses och till vilka - enskilda eller andra myndigheter - de får vända sig regleras förutom av de två följande paragraferna i detta kapitel även av andra bestämmelser i lagen.

Paragrafen har en central funktion. Det är nämligen denna paragraf som ensam talar om vilket underlag som en myndighet får använda sig av i sin utredningsverksamhet. För alla slags åtgärder som myndigheten vidtar för att få underlag krävs således att åtgärden avser underlag som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds, dvs. ett sådant förhållande som kan antas vara av betydelse för en riktig beskattning.

Det underlag det här är fråga om avser i regel redan fattade eller framtida beslut om skatt. Det kan emellertid också - såsom framgår av 2 kap. 1 § första stycket andra meningen - röra sig om underlag som belyser frågan huruvida skattesyste-

met verkligen omfattar alla dem som enligt skattelagstiftningen skall ingå i detta. Att så är fallet är ju en nödvändig förutsättning för en riktig beskattning, inte minst vad gäller de indirekta skatterna, som förutsätter att de skattskyldiga anmäler sig för registrering. Underlaget kan således vara avsett att svara på frågan vem som bedriver en viss näringsverksamhet eller vilka personer som står bakom t.ex. vissa aktieförsäljningar eller andra ekonomiska transaktioner, banktillgodohavanden eller andra förmögenhetsobjekt.

Vilket underlag som behövs bestäms av de förhållanden som enligt skattelagstiftningens materiella och processuella bestämmelser skall läggas till grund för beslut om skatt. Är det fråga om ett beslut på skönsmässig grund får myndigheten använda sig av sådant underlag som kan klarlägga de förhållanden som skall beaktas vid bedömningen.

Å ena sidan innebär paragrafen att utredningsmyndigheten får använda sig av allt sådant underlag som är ägnat att klarlägga det förhållande som utreds. Å andra sidan är paragrafen avsedd att förhindra att skatteutredningar belastas med överflödigt utredningsmaterial.

I praktiken kommer det att röra sig om sådant underlag som enskilda enligt andra bestämmelser i skattelagstiftningen eller i bokföringslagarna är skyldiga att bevara som underlag för bl.a. skatteutredningar, t.ex. verifikationer eller annat räkenskapsmaterial, kontrakt, protokoll eller affärskorrespondens. I vissa fall kan även annat underlag komma i fråga i den mån detta behövs.

Det underlag som enligt paragrafen är åtkomligt är inte lika begränsat som enligt nu gällande bestämmelser men måste likväl vara behövligt för en riktig beskattning, inte minst vad gäller de indirekta skatterna, som förutsätter att de skattskyldiga anmäler sig för registrering. Att utredningsmyndigheten i vissa fall får inhämta endast sådana handlingar som

enligt särskilda föreskrifter skall bevaras till ledning för ett beslut om skatt framgår av 6 kap. 1 §.

Den enskildes intresse av att i vissa fall inte behöva lämna ifrån sig underlag är avsett att beaktas genom bestämmelserna i 9 kap., som behandlar rätten för den enskilde att få integritetskänsligt material undantaget från en utredning.

2 §

För att få underlag får utredningsmyndigheten

1. inhämta skriftliga och muntliga uppgifter,
2. inhämta handlingar och föremål, samt
3. besiktiga fast och lös egendom och vidta de åtgärder som behövs med hänsyn till ändamålet med besiktningen.

Att myndigheten när den skaffar underlag enligt första stycket i vissa fall har att iaktta särskilda formföreskrifter framgår av 4-8 kap.

I första stycket i paragrafen regleras uttömmande de åtgärder utredningsmyndigheten får vidta för att få underlag eller m.a.o. utredningsverksamhetens egentliga innehåll oavsett om dessa åtgärder vidtas från skrivbordet eller hos den enskilde.

Den närmare beskaffenheten av det underlag som myndigheten får inhämta framgår - förutom av den föregående paragrafen - av 2 kap. 1 § första stycket.

Paragrafen uttalar sig inte om vem utredningsmyndigheten får vända sig till för att få underlaget. Denna fråga behandlas, beträffande enskilda i 3 § i detta kapitel och beträffande andra myndigheter i 2 kap. 2 §. Inte heller tas i paragrafen upp myndighetens särskilda befogenheter i vissa fall, t.ex. att hålla förrättning i enskilda utrymmen eller förvar. Dessa och liknande frågor behandlas i 4-8 kap.

Enligt första punkten får utredningsmyndigheten inhämta skriftliga och muntliga uppgifter. Ordet "inhämta" skall därvid fattas i vid bemärkelse. Det inbegriper såväl att få tillgång till underlag som själva granskningen av detta.

Utredningsmyndigheten får enligt andra punkten vidare inhämta handlingar och föremål.

Innebörden av termen "handling" framgår av definitionen i 1 kap. 4 § och kommentaren till det lagrummet. Med föremål avses sådana lösa saker som utan större olägenhet kan flyttas, vilket i praktiken innebär att de skall kunna sändas med posten.

Slutligen får myndigheten enligt tredje punkten besiktiga fast och lös egendom och vidta de åtgärder som krävs med hänsyn till ändamålet med besiktningen.

De åtgärder som får vidtas vid en besiktning varierar inte bara med hänsyn till ändamålet med besiktningen utan även till den typ av egendom som skall besiktigas. Som exempel på åtgärder som nu avses kan nämnas följande. Vid besiktning som vidtas för utredning i fråga om kilometerskatt kan det i det enskilda fallet finnas fog för att utföra tester av kilometerräknarapparaturen eller provkörning av fordon som man har försett med sådan apparatur. Vid utredning avseende en tillverkningsprocess kan det vara nödvändigt att vidta liknande åtgärder.

Utredningsmyndigheten får bedriva utredning utan att behöva följa några särskilda formföreskrifter så länge det sker från "skrivbordet" och det inte är fråga om att förelägga någon vite. Att det vid utredningar från "skrivbordet" åligger myndigheten att iaktta en viss underrättelseskyldighet gentemot den som myndigheten vänder sig till framgår av 2 kap.

3 §. Myndigheten har emellertid att iaktta vissa formföreskrifter när underlag inhämtas inom ramen för någon av de särskilda befogenheter som tillkommer myndigheten enligt 4-8 kap. Detta framgår av andra stycket. De fall som där avses är

1. när utredningssammanträde skall hållas,
2. när förrättning skall hållas i enskilda utrymmen eller förvar,
3. när vite föreläggs,
4. när vittnesförhör skall hållas inför domstol, samt
5. när en sakkunnig anlitas.

3 §

Utredningsmyndigheten får skaffa underlag genom att vända sig till den som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha tillgång till underlag som avses i 1 §.

Avser en utredning en skattskyldig som är känd till namnet, skall myndigheten först vända sig till honom, såvida det inte finns en påtaglig risk för att ändamålet med utredningen härigenom skulle äventyras eller saken är brådskande. Myndigheten får vända sig till någon som är närstående till den skattskyldige endast om denne enligt särskilda föreskrifter är skyldig att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt och dessa innehåller uppgifter om det förhållande som utreds.

I paragrafen anges vilka personer som utredningsmyndigheten får vända sig till för att skaffa underlag. Vilka utredningsåtgärder som myndigheten får vidta för att få tillgång till detta underlag framgår av föregående paragraf.

Enligt första stycket får utredningsmyndigheten vända sig till den som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha tillgång till underlag som avses i 1 §, dvs. underlag som kan klarlägga det förhållande som utreds. Vilka förhållanden som får utredas anges i 2 kap. 1 § första stycket.

Till denna personkategori hör till en början de som enligt skattelagstiftningen och bokföringslagarna har att bevara

underlag till ledning för beslut om skatt om detta underlag rör förhållanden som utredningen avser.

Utanför denna personkrets finns det åtskilliga som p.g.a. sin ställning till den skattskyldige eller saken i övrigt kan antas ha tillgång till underlag som nu avses. Hit hör t.ex. företagsledningen i ett aktiebolag i fråga om bolagets skatt och köparen av en fastighet i fråga om säljarens avdragsyrkande för reparationer på fastigheten. Beträffande de som inte enligt lag är skyldiga att bevara ett visst underlag till ledning för beslut om skatt, måste myndigheten för att kunna vända sig till dem ha klart för sig att det verkligen föreligger någon omständighet som gör det rimligt att anta att de har tillgång till sådant underlag som det här är fråga om.

I första meningen i andra stycket föreskrivs en viss turordning som utredningsmyndigheten skall iaktta när den vänder sig till någon för att få underlag.

Turordningen skall följas när utredningen avser en skattskyldig som är till namnet känd för myndigheten, dvs. i det stora flertalet fall. Syftar däremot en utredning till att klarlägga t.ex. vem som driver en viss näringsverksamhet eller vem som står bakom vissa ekonomiska transaktioner ligger det i sakens natur att någon sådan turordning inte kan iakttas. I sådana fall får myndigheten vända sig till den som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha tillgång till underlag som kan klarlägga förhållandet, dvs. tillämpa första stycket.

Turordningen innebär att myndigheten först skall vända sig till den skattskyldige för att få underlag för en utredning.

Turordningen behöver inte följas, när det finns en påtaglig risk för att ändamålet med utredningen skulle äventyras om myndigheten först vände sig till den skattskyldige eller när

saken är brådskande. En utredning kan äventyras t.ex. då myndigheten på goda grunder misstänker att en hänvändelse till den skattskyldige skulle ge honom anledning att hålla undan eller förvanska handlingar eller på annat liknande sätt försvåra utredningen. Brådskande fall föreligger t.ex. när utredningen avser skattefordringar som står inför preskription inom en mycket nära framtid.

Enligt andra meningen får utredningsmyndigheten, när den skattskyldige är känd till namnet, vända sig till någon som är närstående till honom endast om denne enligt särskilda föreskrifter är skyldig att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt och dessa innehåller uppgifter om det förhållande som utreds.

Vilka som är att anse som närstående till den skattskyldige framgår av definitionen i 1 kap. 3 § andra stycket.

Föreskrifter om skyldighet att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt finns bl.a. i 20 § taxeringslagen, 78 § 1 mom. uppbördslagen, 24 § lagen om mervärdeskatt och 2 kap. 11 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

4 UTREDNINGSSAMMANTRÄDE

1 §

Utredningsmyndigheten får i myndighetens lokaler hålla utredningssammanträde med den skattskyldige, om det kan antas vara till fördel för utredningen. Sådant sammanträde skall hållas om den skattskyldige begär att muntligen få lämna uppgifter till ledning för ett beslut om skatt och detta lämpligen bör ske vid ett sammanträde.

I paragrafen ges utredningsmyndigheten befogenhet att hålla utredningssammanträde med den skattskyldige. Den muntliga handläggning som ett utredningssammanträde innebär utgör ett komplement till det skriftliga förfarandet.

Myndigheten får hålla ett sådant sammanträde endast med den skattskyldige. Vem som enligt lagen är att betrakta som skattskyldig framgår av 1 kap. 3 § första stycket. Den skattskyldige får kallas att inställa sig personligen eller genom ombud.

Utredningssammanträden får vidare hållas bara i myndighetens lokaler. Det är alltså inte tillåtet att hålla ett sammanträde i den skattskyldiges lokaler ens om han medger eller begär det. Förrättningar i utrymmen som disponeras av enskilda skall i stället följa bestämmelserna i 5 kap.

Paragrafen är indelad i två meningar. Första meningen anger när ett sammanträde får hållas på myndighetens initiativ, dvs. när den skattskyldige inte har begärt det, och den andra meningen när ett sammanträde skall hållas på den enskildes begäran.

Såsom framgår av första meningen i paragrafen får utredningssammanträde hållas om det kan antas vara till fördel för utredningen.

De ärenden i vilka det kan antas vara till fördel för en utredning att anordna ett utredningssammanträde är främst sådana som gäller invecklade sakförhållanden eller där man för bevisningen är beroende av utsagor, t.ex. om innebörden av träffade avtal. Ett sammanträde kan också gå ut på att få någons yrkanden preciserade och därigenom få klarhet i vad som är ostridigt i ärendet eller en säkrare uppfattning om den skattskyldiges argumentering i såväl faktiskt som rättsligt hänseende. Andra situationer då ett utredningssammanträde kan antas vara till fördel för en utredning är då det föreligger motstridiga uppgifter i saken eller då den skattskyldige har svarat undvikande eller helt underlåtit att svara. I andra fall kan ärendet gälla så betydande belopp att det av rätts-säkerhetsskäl är angeläget att uppnå den tillförlitlighet som en formbunden muntlighet ger.

Är det i ett ärende endast fråga om rättsliga bedömningar är ett utredningssammanträde normalt överflödigt.

Avgörande för frågan om ett utredningssammanträde skall anordnas är således dess betydele för utredningens fullständighet och tillförlitlighet.

Ett utredningssammanträde kan anordnas på vilket stadium av ett ärendes utredning som helst. Ett sådant sammanträde bör lämpligen hållas i slutskedet av utredningen i ärendet. Det kan emellertid också vara befogat att hålla ett sammanträde tidigt för att erhålla underlag för den fortsatta utredningen. Det är inte något som hindrar att mer än ett sammanträde hålls i ett ärende.

Enligt andra meningen i paragrafen skall ett utredningssammanträde hållas om den skattskyldige begär att muntligen få lämna uppgifter till ledning för ett beslut om skatt och detta lämpligen bör ske vid ett sammanträde.

Det är inte ovanligt att skattskyldiga besöker en myndighets lokaler för att lämna uppgifter eller fråga om något som berör hans skatteförhållanden. Bestämmelserna i paragrafen hindrar inte sådana informella sammanträden. Är det fråga om omfattande uppgifter eller invecklade förhållanden som lämpligen bör lämnas vid ett sammanträde har den skattskyldige emellertid rätt att få redogöra för sin sak i de ordnade former som ett utredningssammanträde ger.

Om en skattskyldig som kallats till ett utredningssammanträde uteblir från sammanträdet inträder inte några sanktioner för honom. En utevaro kan emellertid vara till nackdel för honom eftersom de frågor som skulle ha behandlats vid sammanträdet kan bli mindre väl klarlagda genom enbart ett skriftligt förfarande.

3 §

Den skattskyldige skall kallas till ett utredningssammanträde inom skälig tid dessförinnan. Tiden och platsen för sammanträdet skall om möjligt bestämmas efter samråd med honom.

I paragrafen åläggs utredningsmyndigheten att ge den skattskyldige skälig tid att inställa sig till ett utredningssammanträde. Vidare föreskrivs att tiden och platsen för detta om möjligt skall bestämmas efter samråd med den skattskyldige.

Vilken tidsfrist som skall anses som skälig får avgöras med hänsyn till bl.a. arten och omfattningen av de frågor som skall behandlas vid sammanträdet, behovet för den skattskyl-

dige att förbereda sig inför detta och intresse av att undvika onödig tidsspillan för honom.

3 §

En kallelse till ett utredningssammanträde skall vara skriftlig och innehålla uppgift om tiden och platsen för sammanträdet och de frågor som skall behandlas. Kallelsen skall vidare innehålla en sådan underrättelse som avses i 2 kap. 3 § 2 och 3.

I paragrafen ges bestämmelser om vilken form och vilket innehåll en kallelse till ett utredningssammanträde skall ha.

Kallelsen till sammanträdet skall vara skriftlig och innehålla uppgift om tiden och platsen för sammanträdet och de frågor som skall behandlas. I kallelsen skall vidare lämnas en sådan underrättelse som avses i 2 kap. 3 § 2 och 3 p.

Underrättelser enligt 2 kap. 3 § 2 p. skall innehålla uppgift om innehållet i 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen samt 9 kap. 1 och 2 §§. Enligt 2 kap. 3 § 3 p. skall den rättsföljd anges som kan inträda om den skattskyldige inte gör vad som begärs av honom.

4 §

Har den skattskyldige ett ombud eller biträde, får denne närvara vid utredningssammanträdet.

Enligt paragrafen har ett ombud eller biträde till den skattskyldige rätt att närvara vid ett utredningssammanträde. Denna rätt innefattar också rätt att yttra sig vid sammanträdet.

5 §

Vid ett utredningssammanträde skall utredningsmyndigheten se till att de frågor som behandlas blir tillräckligt klar-

lagda samt att det inte tas upp något som saknar betydelse för utredningen eller som bör behandlas i en annan ordning.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur utredningsmyndigheten skall förfara vid ett utredningssammanträde.

Någon bestämd ordning som handläggningen skall följa vid ett sammanträde har inte föreskrivits. Den lämpliga ordningen får avgöras med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall. Ofta ger en handläggning som har karaktären av ett vanligt samtal det bästa resultatet.

Myndigheten har att leda sammanträdet. Den som har beslutat att ett utredningssammanträde skall hållas bör leda detta. I 10 kap. 1 § finns bestämmelser om behörighet att fatta beslut på myndighetens vägnar.

Den naturliga gången av ett sammanträde är att myndigheten först kort sammanfattar ärendet och anger ändamålet med sammanträdet. Den skattskyldige bör lämnas tillfälle att i ett sammanhang redogöra för de omständigheter som är av intresse för saken. Härefter bör olika delar av underlaget för utredningen närmare diskuteras.

Ramen för ett utredningssammanträde bestäms av dess syfte. Skall flera frågor behandlas har myndigheten att avgöra i vilken ordning dessa skall tas upp.

Enligt paragrafen skall utredningsmyndigheten se till såväl att de frågor som behandlas blir tillräckligt klarlagda som att det inte tas upp något som saknar betydelse för utredningen eller som bör behandlas i en annan ordning.

6 §

Vid ett utredningssammanträde skall protokoll föras. Närmare bestämmelser om innehållet i ett protokoll meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

I paragrafen åläggs utredningsmyndigheten att föra protokoll vid ett utredningssammanträde. Innehållet i protokollet bestäms bl.a. av 2 kap. 4 §. Protokollet skall föras till de anteckningar som enligt den paragrafen skall föras över utredningen i sin helhet. Närmare bestämmelser om innehållet i ett protokoll meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

7 §

Den skattskyldige har rätt till ersättning av allmänna medel för sin inställelse vid ett utredningssammanträde enligt bestämmelser som regeringen meddelar.

I paragrafen föreskrivs att en skattskyldig som inställer sig vid ett utredningssammanträde har rätt till ersättning av allmänna medel enligt bestämmelser som regeringen meddelar.

Det betyder att han har rätt till ersättning enligt förordningen (1982:805) om ersättning av allmänna medel till vittnen, m.m.

5 FÖRRÄTTNINGAR I ENSKILDA UTRYMMEN OCH FÖRVAR

1 §

Utredningsmyndigheten får hålla förrättning i enskilda utrymmen för att besiktiga egendom och för att där granska eller annars få tillgång till handlingar. Vid en sådan förrättning får myndigheten inhämta de muntliga uppgifter som behövs med hänsyn till ändamålet med förrättningen.

I utrymmen som kan antas utgöra bostad får en förrättning som inte avser besiktning dock hållas endast om den som berörs av förrättningen har begärt att handlingarna skall granskas där eller länsrätten har lämnat tillstånd till förrättningen.

Tillstånd skall ges, om det finns grundad anledning att anta att handlingarna finns i utrymmet och

1. myndigheten inte efter begäran har fått tillgång till dem eller
2. det finns en påtaglig risk för att ändamålet med utredningen skulle äventyras genom en sådan begäran.

I paragrafen ges utredningsmyndigheten befogenhet att bedriva s.k. fältutredning eller, som lagen uttrycker det, hålla förrättning i enskilda utrymmen.

Det som utmärker en förrättning är att den hålls utanför myndighetens lokaler. En förrättning är omgärdad med särskilda formföreskrifter, vilket framgår av de följande paragraferna.

Utredningsmyndighetens befogenhet att hålla förrättning avser enskilda utrymmen.

Med "utrymme" menas byggnad, lokal, gård, upplagsplats och liknande avgränsat utrymme. I fråga om den närmare innebörden av ordet hänvisas till kommentaren till 1 kap. 4 §.

Att ett utrymme är enskilt innebär att myndigheten inte utan medgivande av den som förfogar över utrymmet eller utan stöd av lag får bereda sig tillträde till det. Hit hör inte bara sådana utrymmen som i en trängre mening brukar kallas privata områden, t.ex. villafastigheter och andra bostadshus med tillhörande gårds- eller tomtutrymmen. Paragrafen avser nämligen alla utrymmen som har skydd enligt brottsbalkens bestämmelser om hemfridsbrott och olaga intrång. Såsom enskilda utrymmen anses därför också sådana utrymmen om allmänheten normalt har tillträde till men där tillträdesrätten ändå beror på ett medgivande av den som förfogar över utrymmet, t.ex. varuhus och andra butikslokaler, butikscentra, teatrar, biografier och restauranger.

I paragrafen föreskrivs inte några särskilda villkor för att utredningsmyndigheten skall få hålla förrättning i utrymmen som inte utgör bostad utan myndigheten har att bedöma den lämpliga utredningsformen i varje ärende mot bakgrund av sitt utredningsansvar enligt 2 kap. 1 §.

Paragrafen har tre stycken. Det första stycket innehåller den grundläggande bestämmelsen om utredningsmyndighetens befogenhet att hålla förrättning i enskilda utrymmen. I andra och tredje styckena begränsas dessa befogenheter med hänsyn till privatlivets helgd.

Enligt första meningen i första stycket får utredningsmyndigheten hålla förrättning i enskilda utrymmen för att besiktiga egendom och för att där granska eller annars få tillgång till handlingar.

Det är således endast för två ändamål som myndigheten får hålla förrättning i enskilda utrymmen.

Det ena ändamålet, besiktning av egendom, kan avse varulager eller maskiner och inventarier i näringsverksamhet, men också fastigheter vid t.ex. fastighetstaxering.

Det andra ändamålet, att få tillgång till handlingar, avser vanligtvis handlingar som enligt särskilda föreskrifter skall bevaras till ledning för beslut om skatt. Föreskrifter av detta slag, finns - förutom i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen - t.ex. i 20 § taxeringslagen, 78 § 1 mom. uppbördslagen, 24 § lagen om mervärdeskatt och 2 kap. 11 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

En förrättning får hållas både för att besiktiga egendom och för att få tillgång till handlingar.

I det enskilda fallet är myndighetens rätt att ta del av underlag begränsad till följd av bestämmelsen i 3 kap. 1 §. Den bestämmelsen innebär nämligen att myndigheten inte får använda sig av sådant underlag som saknar betydelse för det förhållande som myndigheten utreder och detta även om underlaget enligt särskilda föreskrifter skall bevaras till ledning för beslut om skatt.

Enligt andra meningen får myndigheten vid en förrättning inhämta de muntliga uppgifter som behövs med hänsyn till ändamålet med förrättningen. Det betyder att myndigheten får ställa de frågor som en besiktning av egendom eller en granskning av handlingar kan ge anledning till. Det är emellertid inte tillåtet att genom frågor ta upp förhållanden som ligger utanför ramen för förrättningen. Vid en besiktning för t.ex. fastighetstaxering får alltså myndigheten inte begära muntliga uppgifter om förhållanden som rör skyldighet att betala mervärdeskatt.

I andra stycket begränsas utredningsmyndighetens befogenheter att hålla förrättning som inte avser besiktning i bostadsutrymmen. Bestämmelsen skall tillämpas inte bara när det står klart för myndigheten att det verkligen är fråga om en bostad utan även när utrymmet på grund av omständigheterna kan antas vara av detta slag.

I andra stycket anges vilka förutsättningar som måste föreligga för att myndigheten skall ha rätt att hålla förrättning av nu avsett slag i bostäder. En sådan förrättning förutsätter antingen att den som berörs av förrättningen har begärt att handlingarna skall granskas där eller att länsrätten har lämnat tillstånd till förrättningen.

Med "den som berörs av förrättningen" avses den som förfogar över de handlingar som skall granskas och över det utrymme där förrättningen skall hållas. Är det fråga om olika personer såsom när handlingar förvaras hos någon annan person skall en begäran om granskning av handlingar i utrymmet ha gjorts av båda för att myndigheten skall ha rätt att hålla förrättning utan länsrätts tillstånd.

En begäran om granskning är inte bindande utan kan när som helst återtas. Sker det när en förrättning redan har inletts måste denna avbrytas och myndigheten utverka tillstånd av länsrätt för att ha rätt att fullfölja förrättningen.

I tredje stycket anges de förutsättningar som måste vara för handen för att länsrätten skall lämna tillstånd till en förrättning i ett bostadsutrymme. Till en början krävs att det finns grundad anledning att anta att handlingarna förvaras i utrymmet.

Kravet på att det måste finnas en "grundad anledning" att anta att handlingarna förvaras i den granskades bostad inne-

bär t.ex. om denne är en näringsidkare att myndigheten vid en förrättning eller på annat sätt har konstaterat att handlingen inte finns i utrymmen som hör till näringsverksamheten.

Dessutom krävs att åtminstone ett av följande två villkor är uppfyllda.

Det första villkoret är att myndigheten efter begäran inte har fått tillgång till handlingarna.

Det andra villkoret är att det finns en påtaglig risk för att ändamålet med utredningen skulle äventyras genom en sådan begäran. Så kan vara fallet när myndigheten har goda skäl att utgå från att en begäran att få tillgång till en viss handling skulle kunna leda till att den enskilde håller undan eller förvanskar handlingen eller på annat liknande sätt försvårar utredningen.

I 10 kap. 3 § finns bestämmelser som anger vilken länsrätt som är behörig att i det enskilda fallet pröva en fråga om tillstånd till förrättning.

Utredningslagen innehåller inte några särskilda bestämmelser om länsrättens handläggning av mål om tillstånd till förrättning. För sådana mål gäller därför föreskrifterna om handläggning av förvaltningsmål i allmänhet.

2 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller i tillämpliga delar också enskilda förvar.

Enligt paragrafen gäller bestämmelserna i kapitlet i tillämpliga delar också enskilda förvar. Vad som menas med förvar

framgår av definitionen i 1 kap. 4 §. Att ett förvar är enskilt innebär att utredningsmyndigheten inte utan tillstånd av den som förfogar över förvaret eller utan stöd av lag har rätt att öppna förvaret.

3 §

Tiden och platsen för en förrättning i ett enskilt utrymme skall bestämmas efter samråd med den som berörs av förrättningen, i den mån han är känd för utredningsmyndigheten. Han skall skriftligen underrättas om förrättningen inom skälig tid dessförinnan.

Samråd och underrättelse behöver inte ske i sådana fall då det finns en påtaglig risk för att ändamålet med förrättningen härigenom skulle äventyras eller då saken är brådskande.

I paragrafens första stycke åläggs utredningsmyndigheten att samråda med den som berörs av en förrättning om tid och plats för förrättningen, i den mån han är känd för myndigheten. Den med vilken samråd har skett skall skriftligen underrättas om förrättningen inom skälig tid dessförinnan.

Ett samråd innebär inte att någon överenskommelse måste träffas utan endast att utredningsmyndigheten innan den beslutar om tid och plats för förrättningen skall bereda den berörde tillfälle att framföra sina önskemål i frågan. Det är dock lämpligt att myndigheten försöker att så långt som möjligt gå dessa önskemål till mötes.

Samrådet avser den lämpliga tiden och platsen för förrättningen. Det ligger i sakens natur för att samrådet skall bli meningsfullt att myndigheten talar om vad förrättningen går ut på. Härigenom får den berörde tillfälle att föreslå en för honom och myndigheten lämplig plats där han kan hålla handlingarna tillgängliga. Det är således möjligt för honom att själv påverka valet av plats för förrättningen.

Samrådet skall ske med den som berörs av förrättningen. I kommentaren till 1 § andra stycket första meningen anges vilka personer som skall anses berörda av en förrättning och med vilka samråd följaktligen alltid skall ske.

I paragrafen förekrivs inte någon särskild form för samråd, som alltså kan ske helt formlöst t.ex. i telefon. När samråd har skett skall detta dock antecknas enligt bestämmelserna i 2 kap. 4 §.

Samråd och underrättelse förutsätter att den som berörs av förrättningen är känd för utredningsmyndigheten. Hålls en förrättning t.ex. för att ta reda på vem som driver en viss näringsverksamhet behöver enligt paragrafen förrättningen inte föregås av något samråd.

Det är tillräckligt att myndigheten översänder underrättelsen om en förrättning i vanligt brev under adressatens senast kända adress. Det bör ske i så god tid att den vars handlingar skall granskas får möjlighet att ta fram och ordna handlingarna.

Enligt andra stycket behöver samråd och underrättelse inte ske, när det finns en påtaglig risk för att ändamålet med förrättningen härigenom skulle äventyras eller när saken är brådskande.

Bestämmelsen tar upp de s.k. sabotagefallen och fall då saken är brådskande.

Ett sabotagefall föreligger då myndigheten på goda grunder misstänker att ett samråd skulle ge den vars handlingar skall granskas anledning att hålla undan eller förvanska dessa eller på annat sätt försvåra förrättningen.

Brådskande fall föreligger t.ex. om den vars handlingar skall granskas är i färd med att flytta utomlands och flyttningen skall ske så snart att samråd och underrättelse inte hinner ske. Vidare kan saken vara brådskande när utredningen avser skattefordringar som står inför preskription inom en mycket nära framtid.

4 §

En underrättelse om en förrättning skall innehålla uppgift om

1. tidpunkten och platsen för förrättningens början,
2. vad förrättningen i första hand syftar till,
3. de handlingar som bör hållas till handa när förrättningen inleds,
4. innehållet i 9 kap. 1 och 2 §§, samt
5. namnen på förrättningsmännen.

I paragrafen anges i fem punkter vilka uppgifter en underrättelse om en förrättning skall innehålla. Att underrättelsen skall vara skriftlig framgår av kommentaren till föregående paragraf enligt vilken underrättelsen skall sändas i vanligt brev till den som berörs av förrättningen.

Enligt första punkten skall tidpunkten och platsen för förrättningens början anges i underrättelsen. Tidpunkten anges med datum och klockslag.

Platsen för förrättningens början skall anges så noggrant att den berörde med ledningen av uppgiften kan göra nödvändiga förberedelser inför förrättningen.

Enligt andra punkten skall den som berörs av förrättningen underrättas om vad denna i första hand syftar till. Av 1 § framgår att en förrättning i enskilda utrymmen får hållas endast för att granska handlingar eller för att besiktiga egendom. Utredningsmyndigheten skall därför ange syftet med granskningen respektive besiktningen. Syftet skall anges så tydligt som det är möjligt på det stadium utredningen befin-

ner sig vid tiden för förrättningens början. Det i underrättelsen angivna syftet binder inte vare sig förrättningen eller den övriga utredningen. Denna kan ju ändra inriktning just på grund av vad som framkommer vid en förrättning.

Enligt tredje punkten skall underrättelsen innehålla uppgift om de handlingar som bör hållas till handa när förrättningen inleds. Bestämmelsen är avsedd att underlätta förrättningen och förhindra onödigt tidsutdräkt. Utredningsmyndigheten är vid förrättningen oförhindrad att ta del av andra handlingar än de som har angetts i underrättelsen.

Enligt fjärde punkten skall underrättelsen innehålla uppgift om innehållet i 9 kap. 1 och 2 §§. Dessa lagrum begränsar myndighetens befogenheter att granska integritetskänsligt material.

Enligt femte punkten skall av underrättelsen framgå namnen på förrättningsmännen. Bestämmelsen skall jämföras med 6 §, enligt vilken förrättningsmännen skall legitimera sig när förrättningen inleds.

5 §

En förrättning får inte utan särskilda skäl hållas före klockan 8 eller efter klockan 19.

Enligt paragrafen skall en förrättning normalt hållas mellan kl. 8 och 19. Om det föreligger särskilda skäl får dessa tidsgränser överskridas. Ett sådant skäl kan vara att den som berörs av förrättningen begär att denna skall hållas på annan än normal tid eller att denne inte kan anträffas på annan tid.

6 §

Förrättningsmännen skall legitimera sig när förrättningen inleds. Detsamma gäller sakkunniga som deltar i förrättningen.

I paragrafen föreskrivs att förrättningsmännen samt sakkunniga som deltar i förrättningen skall legitimera sig när denna inleds.

Bestämmelserna i paragrafen iakttas genom att förrättningsmännen för den som berörs av förrättningen visar sina tjänstekort samt sakkunnig en fotolegitimation och en kopia av myndighetens sakkunnigförordnande. Åtgärderna skall protokollföras.

7 §

Den som förfogar över utrymmen där en förrättning skall hållas bör om det är möjligt ställa arbetsplats till förrättningsmännens förfogande samt i övrigt lämna det biträde som behövs för att förrättningen skall kunna hållas.

Enligt paragrafen bör den hos vilken en förrättning hålls ställa arbetsplats till förrättningsmännens förfogande. Detta gäller bara om arbetsplats finns, eller kan ordnas i utrymme som berörs av förrättningen. Skulle så inte vara fallet måste förrättningsmännen ta hand om det material som förrättningen avser och fortsätta sitt arbete i myndighetens lokaler.

8 §

Skattskyldig som skall bevara underlag enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att på förrättningsmännens begäran genomföra kassainventering.

Enligt paragrafen har vid en förrättning den som är skattskyldig att genomföra en kassainventering om förrättningsmännen begär det. Vem som enligt lagen är att anse som skattskyldig framgår av definitionen i 1 kap. 3 §. Åliggandet gäller dock endast skattskyldig som är skyldig att föra rä-

kenskaper enligt bokföringslagen eller jordbruksbokföringslagen. Förrättningsmännen har inte rätt att själva verkställa en kassainventering. Däremot är de givetvis oförhindrade att närvara vid inventeringen.

9 §

Görs uppehåll i en förrättning och lämnas handlingar som skall granskas kvar i utrymmet får utredningsmyndigheten, om det behövs för att förrättningen skall kunna fullföljas, föreskriva hur handlingarna skall handhas under uppehållet. Myndigheten får därvid genom försegling eller annan liknande åtgärd säkerställa ändamålet med föreskriften.

I paragrafen ges utredningsmyndigheten befogenhet att meddela föreskrifter om hur de handlingar som skall granskas skall handhas under uppehåll i förrättningen, när handlingarna lämnas kvar i utrymmet. Myndigheten får därvid genom försegling eller annan liknande åtgärd säkerställa ändamålet med föreskrifterna.

Bestämmelserna tar i första hand sikte på förrättningar som pågår så lång tid att uppehåll i dessa måste göras. I sådana fall kan myndigheten behöva föreskriva t.ex. att ingen utom förrättningsmännen under uppehållet får förfoga över handlingarna eller att de får disponeras av innehavaren på ett visst angivet sätt.

Förutsättningen för att föreskrifter skall få meddelas är att de behövs för att förrättningen skall kunna fullföljas. Ett sådant behov kan föreligga när det finns risk för att handlingens innehavare eller någon annan under uppehållet handhar handlingarna på sådant sätt att den fortsatta förrättningen skulle försvåras.

Räknar myndigheten med att en föreskrift i ett enskilt fall inte skulle komma att följas får den för att säkerställa

ändamålet med föreskriften t.ex. placera handlingarna i ett utrymme som kan låsas.

10 §

Är vid en förrättning i fall som avses i 3 § andra stycket den som förfogar över de handlingar som skall granskas inte närvarande skall förrättningsmännen utan granskning försegla handlingarna samt lämna honom tillfälle att göra en framställning enligt 9 kap. 2 §. Kommer en sådan framställning inte in inom den tid som utredningsmyndigheten har bestämt får myndigheten bryta förseglingen och ta del av handlingarna.

I paragrafen regleras hur utredningsmyndigheten skall förfara vid en förrättning som inte har föregåtts av samråd och underrättelse i sådana fall när den som förfogar över de handlingar som skall granskas inte är närvarande vid förrättningen. Såsom framgår av 3 § andra stycket får samråd och underrättelse underlåtas om ändamålet med förrättningen skulle äventyras genom ett samråd eller om saken är brådskande.

Utredningsmyndigheten skall i nu avsedda fall utan granskning försegla de handlingar som skall granskas och lämna den som berörs av åtgärden tillfälle att göra en framställning enligt 9 kap. 2 §. Denne underrättas om åtgärden genom det protokoll som enligt 13 § skall föras vid förrättningen och tillställas honom.

Enligt 9 kap. 1 och 2 §§ får länsrätt på framställning av den granskade förbjuda myndigheten att ta del av visst integritetskänsligt underlag.

Kommer en framställning inte in inom den tid som myndigheten har bestämt får myndigheten bryta förseglingen och granska handlingarna. Fristen skall bestämmas med hänsyn bl.a. till antalet handlingar som har tagits om hand och den tid han rimligen behöver för att ta ställning till frågan.

11 §

En förrättning som möter hinder genomförs med handräckning av kronofogdemyndighet.

Enligt paragrafen skall en förrättning som möter hinder genomföras med handräckning av kronofogdemyndighet.

Med "hinder" avses till en början fysiskt motstånd. I ordet ryms även hot om motstånd liksom olika former av s.k. passivt motstånd.

Ordet "hinder" betecknar även hinder av faktiskt slag såsom låsta dörrar till olika utrymmen och förvar.

Redan när utredningsmyndigheten kan förvänta att möta hinder vid en förrättning bör kronofogdemyndigheten kontaktas för att kunna lämna biträde vid förrättningen om så skulle behövas. Så kan t.ex. vara fallet vid förrättningar som inte föregås av samråd eller underrättelse.

Handräckning innebär att det är kronofogdemyndigheten som i enlighet med utredningsmyndighetens anvisningar faktiskt genomför de åtgärder som vidtas vid förrättningen medan utredningsmyndigheten bär ansvaret för innehållet i dessa åtgärder.

12 §

Vid handräckning får kronofogdemyndigheten för att få tillgång till handlingar som skall granskas söka genom enskilda utrymmen som berörs av förrättningen och, om tillträde behövs till utrymme som är tillslutet, låta öppna lås eller bereda sig tillträde på annat sätt.

I övrigt gäller för handräckningen bestämmelserna i 2 kap. 17 § tredje stycket utsökningsbalken samt 3 kap. 1 § första stycket, 2 § första stycket och 3-5 §§ utsökningsförordningen (1981:981).

I paragrafen anges de befogenheter som kronofogdemyndigheten har när den lämnar handräckning åt utredningsmyndigheten.

Vid handräckningen får enligt första stycket kronofogdemyndigheten söka genom enskilda utrymmen som berörs av förrättningen, låta öppna lås eller bereda sig tillträde på annat sätt till utrymme som är tillslutet.

Enligt andra stycket gäller i övrigt för handräckningen bestämmelserna i 2 kap. 17 § tredje stycket utsökningsbalken samt 3 kap. 1 § första stycket, 2 § första stycket och 3-5 §§ utsökningsförordningen.

I 2 kap. 17 § tredje stycket utsökningsbalken sägs att kronofogdemyndigheten får använda tvång i den mån det kan anses befogat med hänsyn till omständigheterna. Våld mot person får dock brukas endast om myndigheten möter motstånd och i den mån det med hänsyn till förrättningens ändamål kan anses försvarligt.

Hänvisningarna till bestämmelserna i 3 kap. utsökningsförordningen innebär följande.

Kronofogdemyndigheten skall se till att en förrättning inte väcker onödig uppmärksamhet eller annars orsakar den enskilde större olägenhet än vad som är nödvändigt (1 § första stycket).

När kronofogdemyndigheten bereder sig tillträde till en låst bostad eller annat utrymme som är tillslutet får inte större skada förorsakas än nödvändigt. Efter förrättningen skall utrymmet tillslutas på lämpligt sätt, om det inte är uppenbart onödigt (2 § första stycket).

Kronofogdemyndigheten får begära biträde av polismyndighet, om myndigheten kan antas möta motstånd vid en förrättning eller om sådant biträde av annan särskild anledning behövs för att förrättningen skall kunna genomföras (3 §).

Ett vittne skall närvara vid en förrättning om det behövs av särskilda skäl. Som vittne anlitas en tjänsteman vid kronofogdemyndigheten eller någon annan person (4 §).

Kronofogdemyndigheten får avvisa den som vid en förrättning uppträder störande eller på annat sätt otillbörligt och inte rättar sig efter tillsägelse (5 §).

13 §

Vid en förrättning skall protokoll föras. Vid en förrättning som avses i 3 § andra stycket skall i protokollet antecknas de omständigheter som utgör grund för att samråd och underrättelse inte har skett. I protokollet skall också antecknas de handlingar som utredningsmyndigheten omhändertar för granskning och vad som i övrigt förekommer vid förrättningen.

Protokollet skall så snart det kan ske efter det att förrättningen har avslutats tillställas den som berörs av denna.

Närmare bestämmelser om innehållet i ett protokoll meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

I paragrafen åläggs utredningsmyndigheten att föra protokoll vid en förrättning. Vidare innehåller den bestämmelser om vad ett protokoll skall innehålla och om myndighetens skyldighet att tillställa protokollet den som berörs av förrättningen.

Enligt första stycket skall vid en förrättning som avses i 3 § andra stycket i protokollet antecknas de omständigheter som utgör grund för att samråd och underrättelse inte har skett. Det är alltså inte tillräckligt att i protokollet endast anteckna att ändamålet med förrättningen kan äventyras genom ett samråd respektive att saken är brådskande. Myndig-

heten måste i stället anteckna de faktiska förhållanden som enligt myndigheten leder fram till den angivna bedömningen.

Vidare skall i protokollet antecknas de handlingar som myndigheten omhändertar för granskning och vad som i övrigt förekommer vid förrättningen. Förteckningen över omhändertagna handlingar måste vara färdigskriven och justerad när förrättningen avslutas eftersom denna del av protokollet utgör ett kvitto som handlingarnas innehavare har rätt att få senast när handlingarna förs från platsen.

Enligt andra stycket skall myndigheten så snart det kan ske efter det att förrättningen har avslutats tillställa protokollet den som berörs av förrättningen. Myndigheten behöver inte tillämpa något delgivningsförfarande. Det är tillräckligt att protokollet sänds med posten i vanligt brev under adressatens senast kända adress.

Enligt tredje stycket ankommer det på regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att meddela närmare föreskrifter om innehållet i ett protokoll.

6 VITESFÖRELÄGGANDE

1 §

Utredningsmyndigheten får vid vite förelägga den, som enligt särskilda föreskrifter är skyldig att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt, att tillhandahålla sådana handlingar och lämna uppgifter om innehållet i dessa.

I paragrafen anges vem ett vitesföreläggande får riktas mot och vilket underlag som ett sådant föreläggande får avse.

Ett föreläggande får riktas endast mot den som enligt särskilda föreskrifter är skyldig att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt. Föreskrifter av detta slag finns t.ex. i 20 § taxeringslagen, 78 § 1 mom. uppbördslagen, 24 § lagen om mervärdeskatt och 2 kap. 11 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Såsom framgår av 2 kap. 2 § andra stycket får - liksom för närvarande - vite inte föreläggas statliga eller kommunala myndigheter.

Det underlag som får inhämtas genom ett vitesföreläggande är till en början endast sådana handlingar som enligt särskilda föreskrifter skall bevaras till ledning för beslut om skatt och uppgifter om innehållet i dessa. Vidare krävs till följd av bestämmelsen i 3 kap. 1 § att handlingen eller uppgiften skall behövas för att klarlägga det förhållande som utreds.

I lagen (1985:206) om viten finns bestämmelser om till vilket belopp vitet skall fastställas och hur vitet skall dömas ut m.m.

2 §

Ett vitesföreläggande skall vara skriftligt och innehålla

1. uppgift om det underlag som skall lämnas och den tidpunkt detta senast skall vara utredningsmyndigheten tillhanda
amt
2. underrättelse som avses i 2 kap. 3 §.

I paragrafen anges i två punkter vilken form och vilket innehåll ett vitesföreläggande skall ha.

Föreläggandet skall vara skriftligt och skall enligt första punkten innehålla uppgift om det underlag som skall tillhandahållas och den tidpunkt då underlaget senast skall vara utredningsmyndigheten till handa.

Enligt andra punkten skall föreläggande vidare innehålla en underrättelse som avses i 2 kap. 3 §.

3 §

Den som föreläggs vite skall erhålla skälig tid att följa föreläggandet.

I paragrafen åläggs utredningsmyndigheten att ge den som föreläggs skälig tid att följa föreläggandet. Tidsfristens längd är till en början beroende av arten och omfattningen av det underlag som föreläggandet avser. Vidare bör beaktas vad som är känt om den enskildes möjligheter att med hänsyn till sina personliga förhållanden kunna fullgöra vad som åläggs honom. I detta hänseende hänvisas till kommentaren i 2 kap. 1 § andra stycket.

4 §

Ett vitesföreläggande att komma in med uppgift skall besvaras skriftligt, om inte utredningsmyndigheten medger annat.

I paragrafen finns bestämmelser om den form som svar på förelägganden att komma in med uppgift skall ha. Svaret skall vara skriftligt om inte utredningsmyndigheten medger att uppgiften lämnas muntligen eller på annat sätt.

7 FÖRHÖR INFÖR LÄNSRÄTT

1 §

En länsrätt skall på begäran av en utredningsmyndighet eller den skattskyldige hålla förhör med annan än den skattskyldige, om det är av särskild vikt att en uppgift lämnas under ed.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vittnesförhör inför länsrätt. Såväl utredningsmyndigheten som den skattskyldige kan initiera ett sådant förhör.

Förhör får hållas med endast den som inte är skattskyldig i ärendet, dvs. med sådana som kan avge vittnesmål. Vem som är skattskyldig framgår av 1 kap. 3 § första stycket och kommentaren till den paragrafen. Enligt 3 kap. 3 § andra stycket får utredningsmyndigheten inte vända sig till någon som är närstående till den skattskyldige och således inte heller höra denne inför länsrätt.

Att de uppgifter som utredningsmyndigheten eller den skattskyldige önskar inhämta genom förhöret måste avse ett förhållande som inte bara kan antas vara av betydelse för en riktig beskattning utan även falla inom utredningens ram följer av 2 kap. 1 § och 3 kap. 1 §.

Länsrättens beslut att hålla förhör förutsätter att det skall vara av särskild vikt att en uppgift lämnas under ed. Så kan vara fallet när någon kan antas ha lämnat oriktiga eller ofullständiga uppgifter om ett visst förhållande som endast han kan yttra sig om och förhållandet har en väsentlig betydelse för ett riktigt beslut om skatt. Det kan också vara så att någon är helt passiv i utredningen. Det behöver naturligtvis inte vara fråga om personer som har för avsikt att sabotera utredningen. Det kan lika gärna röra sig om någon

som befinner sig i en lojalitetskonflikt och därför har svårt att utan stöd av den förstärkta sanningsplikt som en ed innebär redogöra för vad han känner till om en annan persons ekonomiska förhållanden. I andra fall åter kan utredningen avse så betydande belopp att det av rättssäkerhetsskäl är angeläget att uppnå den tillförlitlighet hos utredningen som ett förhör inför domstol ger.

Det ligger i sakens natur att förhör inför länsrätt kommer att användas endast i undantagsfall. Ett förhör kan aktualiseras när som helst under utredningens gång.

Den som hörs inför domstol lämnar sina uppgifter under straffansvar för mened eller ovarsam utsaga.

Vilken länsrätt som i det enskilda fallet är behörig att hålla förhör framgår av 10 kap. 2 §.

2 §

En begäran om förhör skall vara skriftlig och innehålla uppgift om vem som skall höras och vad förhöret skall avse samt skälen för att uppgiften skall lämnas under ed. En begäran skall vara åtföljd av det underlag som sökanden har tillgång till i fråga om det förhållande som skall klarläggas vid förhöret.

Paragrafen innehåller vissa formföreskrifter om innehållet i en begäran om förhör inför länsrätt.

En begäran om förhör skall vara skriftlig och innehålla uppgift om vem som skall höras, vad förhöret skall avse och skälen för att uppgiften skall lämnas under ed.

Framställningen skall vara åtföljd av det underlag som sökanden har tillgång till i fråga om det förhållande som skall klarläggas vid förhöret. Till framställningen bör fogas allt det material - protokoll och anteckningar - som kan ge under-

lag för länsrättens prövning av huruvida förutsättningarna för ett förhör är uppfyllda.

3 §

Vid ett förhör gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om förhör med vittne i mål om beskattning.

Enligt paragrafen skall bestämmelserna om förhör i mål om beskattning gälla i tillämpliga delar vid förhör enligt utredningslagen.

Huvudbestämmelserna om förhör av vittnen finns i 25-27 §§ förvaltningsprocesslagen.

Enligt 25 § förvaltningsprocesslagen gäller om vittnesförhör vad som föreskrivs i 36 kap. 1-18 §§ och 20-23 §§ rättegångsbalken. Hänvisningen innebär bl.a. att balkens regler om vittnesjäv, rätten för vittne att vägra att yttra sig, ordningen vid vittnesförhör och påföljd för underlåtenhet att inställa sig eller att avlägga ed också gäller vid ett vittnesförhör enligt utredningslagen.

Enligt 26 § förvaltningsprocesslagen har vittne rätt till ersättning av allmänna medel och enligt 27 § samma lag kan ett förhör hållas av annan länsrätt om det är lämpligt.

Enligt 14 § första meningen förvaltningsprocesslagen skall till muntlig förhandling kallas sökande och den som har att svara i målet.

8

SAKKUNNIG

1 §

Utredningsmyndigheten får anlita en sakkunnig, om bedömningen av en fråga kräver särskild sakkunskap.

I paragrafen ges utredningsmyndigheten befogenhet att anlita en sakkunnig, om bedömningen av en fråga kräver särskild sakkunskap.

Vissa myndigheter och allmänna institutioner är skyldiga att gå myndigheterna till handa med sakkunnigyttanden. Detta framgår av instruktionerna för dessa myndigheter och institutioner. En enskild person är däremot inte skyldig att biträda som sakkunnig annat än om han själv åtar sig ett sådant uppdrag. Att vissa personer inte får vara sakkunniga framgår av 2 §.

Uppdraget som sakkunnig innebär att denne genom egna undersökningar eller på annat sätt skall ge utredningsmyndigheten det underlag som i vissa fall behövs för att bedöma en fråga av betydelse för ett riktigt beslut om skatt.

För att den sakkunnige skall kunna fullgöra sitt uppdrag får han ta del av det underlag som utredningsmyndigheten har och som han behöver. I åtskilliga fall är det ofrånkomligt att han kommer att få del av sådana uppgifter som myndigheten är förbjuden att röja. Detta förbud gäller enligt 1 kap. 6 § sekretesslagen även den sakkunnige. Att utredningsmyndigheten skall underrätta den sakkunnige om tillämpliga bestämmelser om sekretess när denne förordnas framgår av 5 §.

Utöver befogenheten att ta del av det underlag som utredningsmyndigheten har tillgång till och som den sakkunnige behöver för att kunna fullgöra sitt uppdrag har han inte

några andra befogenheter än dem som tillkommer enskilda medborgare i allmänhet. För att den sakkunnige skall få besöka t.ex. ett enskilt utrymme krävs att utredningsmyndigheten har beslutat att hålla förrättning där och att myndigheten låter honom följa med den tjänsteman som skall genomföra förrättningen. Detta följer av 6 §.

2 §

Den får inte vara sakkunnig som

1. till den skattskyldige eller saken intar en sådan ställning att hans tillförlitlighet kan anses förringad, eller

2. till men för den skattskyldige kan antas utan lov utnyttja eller röja affärs- eller yrkeshemlighet som han som sakkunnig skulle kunna få del av.

I paragrafen anges i två punkter de personer som inte får vara sakkunniga.

Enligt första punkten får den inte vara sakkunnig som till den skattskyldige eller saken intar en sådan ställning att hans tillförlitlighet kan anses förringad. Till denna grupp hör de som står i någon form av släkt- eller vänskapsförhållande till den skattskyldige. Hit hör också den som har ett sådant intresse i saken att han av den anledningen kan ta otillbörliga hänsyn när han avfattar sitt utlåtande.

Enligt andra punkten diskvalificeras som sakkunniga de som trots föreskrifterna om sekretess inte kan anses tillräckligt pålitliga när det gäller att bevara affärs- eller yrkeshemligheter som de i sin egenskap av sakkunniga kan komma att få del av.

3 §

Innan någon förordnas som sakkunnig skall den skattskyldige i den mån han är känd till namnet lämnas tillfälle att yttra sig över valet av sakkunnig.

Enligt paragrafen skall den skattskyldige lämnas tillfälle att yttra sig över valet av sakkunnig, innan denne förordnas.

Vem som är skattskyldig framgår av definitionen i 1 kap. 3 §.

Tillämpning av paragrafen förutsätter att den skattskyldige är känd till namnet. Bestämmelsen skall inte - och kan inte heller - tillämpas så länge någon skattskyldig inte står i fokus. Så kan vara fallet vid kartläggning av vissa branschföreteelser som underlag för en framtida utredning.

Föreskriften i paragrafen skall ses mot bakgrund av föregående paragraf enligt vilken vissa personer inte får vara sakkunniga. Skyldigheten att lämna den skattskyldige tillfälle att yttra sig i frågan är avsedd att skapa underlag för en bedömning av den sakkunniges lämplighet för uppdraget.

4 §

Får utredningsmyndigheten sedan någon har förordnats att vara sakkunnig kännedom om något förhållande som avses i 2 § får myndigheten förbjuda den sakkunnige att vidta åtgärder med stöd av förordnandet under tiden intill dess frågan om hans entledigande har avgjorts.

Enligt paragrafen får utredningsmyndigheten interimistiskt förbjuda den sakkunnige att vidta åtgärder med stöd av sitt förordnande så snart myndigheten får kännedom om något förhållande som avses i 2 §. Bestämmelsen är avsedd att förhindra - förutom onödiga kostnader - att den sakkunnige får del av sådana uppgifter som hade varit sekretessbelagda för honom om han inte hade fått förordnande som sakkunnig.

5 §

När en sakkunnig förordnas skall utredningsmyndigheten underrätta denne om tillämpliga bestämmelser om sekretess.

Får en sakkunnig när han fullgör sitt uppdrag del av uppgifter för vilka gäller sekretess för utredningsmyndigheten får han enligt 1 kap. 6 § sekretesslagen inte röja eller utnyttja dessa. Myndigheten har att underrätta den sakkunnige om tillämpliga bestämmelser om sekretess när uppdraget lämnas.

6 §

En sakkunnig får närvara vid utredningssammanträden, förrättningar i enskilda utrymmen och förvar och vid förhör inför domstol, om det behövs för att han skall kunna fullgöra sitt uppdrag.

Enligt paragrafen får en sakkunnig närvara vid utredningssammanträden enligt 4 kap., förrättningar i enskilda utrymmen och förvar enligt 5 kap. samt förhör inför domstol enligt 7 kap., om det behövs för att han skall kunna fullgöra sitt uppdrag.

Som framgår av kommentaren till 1 § har den sakkunnige - bortsett från rätten att ta del av underlag som utredningsmyndigheten har tillgång till och som han behöver för att kunna fullgöra sitt uppdrag - inte några andra befogenheter än dem som tillkommer enskilda medborgare i allmänhet. För att han skall få besöka t.ex. ett enskilt utrymme krävs att utredningsmyndigheten har beslutat att hålla förrättning där och att myndigheten låter honom följa med den tjänsteman som skall genomföra förrättningen. Enligt denna paragraf ges den sakkunnige rätt att närvara vid de olika typer av förrättningar som kan förekomma vid en utredning.

7 §

En sakkunnig skall avge ett skriftligt utlåtande. Utlåtandet skall ange de skäl och omständigheter som utgör grund för bedömningarna i utlåtandet.

Paragrafen innehåller vissa bestämmelser om formen av och innehållet i ett sakkunnigutlåtande.

Utlåtandet skall enligt första stycket vara skriftligt.

Utlåtandet skall enligt andra stycket ange de skäl och omständigheter som ligger till grund för bedömningarna i utlåtandet. Den sakkunnige skall alltså i utlåtandet redogöra för de iakttagelser och rön som enligt hans uppfattning leder till den slutsats som han har kommit fram till. Är det fråga om en uppskattning bör den sakkunnige tala om efter vilka kriterier som denna har gjorts. Utlåtandet bör skrivas på ett sådant sätt att den sakkunniges argumentation kan följas och förstås även av personer som inte är fackmän.

8 §

Den som på tjänstens vägnar är skyldig att avge yttrande har rätt till ersättning endast om det är särskilt föreskrivet. Annan sakkunnig är berättigad till ersättning av allmänna medel för sitt uppdrag. Utredningsmyndigheten får bevilja förskott på sådan ersättning.

Paragrafen innehåller bestämmelser om ersättning för sakkunniguppdrag.

Myndigheter, tjänstemän och andra som är skyldiga att gå till handa med yttranden har enligt paragrafen rätt till ersättning endast om särskilda föreskrifter har meddelats om det. Andra sakkunniga, dvs. de som på grund av eget åtagande har utsetts till sakkunnig, har rätt till ersättning för samtliga de kostnader som uppdraget har fört med sig, för tidsspillan och det arbete som har lagts ned på uppdraget.

9 §

Utredningsmyndighetens beslut om anlitan­de av sakkunnig får överklagas av den skattskyldige genom besvär hos länsrätten.

I paragrafen ges den skattskyldige rätt att överklaga utredningsmyndighetens beslut om anlitan-
de av sakkunnig. Länsrät-
tens prövning av sådana besvär avser bl.a. de förhållanden
som enligt 2 § kan diskvalificera den sakkunnige.

9 BEGRÄNSNINGAR I UTREDNINGSMYNDIGHETENS BEFOGENHETER

1 §

En länsrätt får förbjuda utredningsmyndigheten att avkräva någon uppgifter som denne inte får röja eller som är av ömtålig natur, om den skada eller det men som han eller annan skulle lida genom att de kom till myndighetens kännedom får anses större än behovet av att de blir tillgängliga för myndigheten.

Enligt paragrafen får en länsrätt under vissa förutsättningar förbjuda utredningsmyndigheten att avkräva den enskilde uppgifter av visst slag.

Av 2 kap. 1 § första stycket och 3 kap. 1 § framgår att utredningsmyndigheten i princip får använda sig av allt det underlag som behövs för att klarlägga förhållanden som kan antas vara av betydelse för en riktig beskattning. Bestämmelserna i 9 kap. öppnar således en möjlighet för den enskilde att få visst material undantaget från en utredning.

Enligt 2 kap. 2 § första stycket skall andra myndigheter på utredningsmyndighetens begäran tillhandahålla de handlingar och övriga uppgifter som behövs för en riktig beskattning. Från denna skyldighet görs undantag bara för sekretesskyddade uppgifter om rikets säkerhet, rikets förhållande till annan stat eller mellanfolklig organisation och rikets centrala finans-, penning- och valutapolitik. Enligt andra stycket samma lagrum gäller inte 9 kap. i fråga om utredningsmyndighetens hänvändelser till andra myndigheter för att få underlag för en utredning.

Vem som får utverka ett förbud framgår av 2 §. Där sägs att fråga om förbud prövas på skriftlig framställning av den till

vilken utredningsmyndigheten har vänt sig för att få underlag för en utredning.

En begäran om ett förbud kan riktas antingen direkt till länsrätten eller till utredningsmyndigheten. I det senare fallet har myndigheten att genast vidarebefordra framställningen till länsrätten. Detta följer av 3 §.

De uppgifter som ett förbud får avse är av två slag.

För det första får ett förbud avse uppgifter som inte får röjas. Hit hör uppgifter som omfattas av tystnadsplikt enligt författning, t.ex. för läkare och präster, eller enligt avtal.

För det andra får ett förbud avse uppgifter av ömtålig natur. Uppgifterna kan vara av såväl personlig som ekonomisk art. När det gäller att avgöra om en uppgift är av ömtålig personlig natur får ledning hämtas från de moralföreställningar som råder i vårt land. Till detta slag av uppgifter kan hänföras uppgifter om t.ex. vanhedrande levnadssätt och vissa typer av sjukdomar. Ömtåliga uppgifter av ekonomisk natur kan gälla yrkeshemligheter.

Ett beslut om ett förbud förutsätter - förutom att uppgifterna är av nyss angivet slag - att den skada eller det men som den enskilde skulle lida genom att uppgiften kom till utredningsmyndighetens kännedom får anses större än behovet av att den blir tillgänglig för myndigheten.

Ordet "skada" betecknar ekonomisk skada. Uttrycket "men" har en mycket vid innebörd. I första hand åsyftas att någon blir utsatt för andras missaktning om hans personliga förhållanden blir kända. Redan den omständigheten att vissa personer känner till en för någon enskild ömtålig uppgift kan i många fall anses vara tillräckligt för att medföra men. En utgångs-

punkt för en bedömning av om men föreligger är således den berörda personens egen upplevelse. Vid bedömningen måste emellertid också beaktas gängse värderingar i samhället.

Den skada eller det men som den enskilde kan komma att lida om uppgiften kommer till myndighetens kännedom skall vägas mot behovet av att den blir tillgänglig för myndigheten. Hur avvägningen kommer att utfalla beror på uppgiftens natur i det enskilda fallet och dess betydelse för att ett riktigt beslut om skatt skall kunna fattas. Vid bedömningen av skadan eller menet måste också beaktas att uppgifter som blir tillgängliga för myndigheten till följd av den s.k. absoluta skattsekretessen inte får röjas för utomstående.

Vilken länsrätt som är behörig att pröva fråga om förbud framgår av 10 kap. 2 §.

2 §

Fråga om förbud enligt 1 § prövas på skriftlig framställning av den till vilken utredningsmyndigheten har vänt sig för att få underlag för en utredning.

En framställning om förbud skall avslås, om inte sökanden senast den dag länsrätten bestämt har gett domstolen tillgång till det underlag som hans framställning avser.

I första stycket i paragrafen anges vem som är behörig att påkalla prövning av en fråga om förbud enligt 1 §. Det är endast den som utredningsmyndigheten har vänt sig till för att få underlag för en utredning som har denna behörighet. En begäran som nu avses skall vara skriftlig.

Enligt andra stycket skall en framställning om förbud avslås, om inte sökanden inom den tid som länsrätten bestämt har gett domstolen tillgång till det underlag som hans framställning avser. Hur domstolen får tillgång till detta underlag i den mån utredningsmyndigheten har hand om det framgår av 4 §.

3 §

När en framställning enligt 1 § har kommit in till länsrätten skall denna genast underrätta utredningsmyndigheten om vilket underlag framställningen avser. Görs en sådan framställning hos myndigheten skall denna genast lämna över framställningen till länsrätten.

När en framställning om förbud enligt 1 § har kommit in till domstolen har denna enligt paragrafen att underrätta utredningsmyndigheten om vilket underlag framställningen avser. Detta är en nödvändig förutsättning för att myndigheten skall kunna följa bestämmelserna i 4 §, som anger hur myndigheten skall förfara när en sådan framställning har gjorts.

Det är inte nödvändigt att den enskilde riktar sin framställning till domstolen. I det stora flertalet fall kommer han att framställa sin begäran till utredningsmyndigheten. Sker detta muntligen har myndigheten att dokumentera framställningen. Denna skall enligt paragrafen genast lämnas över till domstolen.

4 §

Har någon gjort en framställning enligt 1 § och framstår denna inte som uppenbart ogrundad får utredningsmyndigheten inte avkräva honom uppgifter som framställningen avser innan frågan om förbud har avgjorts. Myndigheten skall utan vidare granskning försegla de handlingar som framställningen avser och som myndigheten har tillgång till och genast ställa dessa till länsrättens förfogande.

I paragrafen anges hur utredningsmyndigheten skall förfara när någon har gjort en framställning enligt 1 §.

Myndigheten har först att pröva om framställningen avser något förhållande som avses i 1 §, dvs. förhållande som någon inte får röja eller som är av ömtålig natur. Gör den enskilde inte gällande att det föreligger något sådant förhållande behöver myndigheten inte följa bestämmelserna i denna para-

graf. Detsamma gäller uppenbart ogrundade framställningar, dvs. sådana som med hänsyn till vad som har förekommit tidigare under utredningen och vad myndigheten i övrigt känner till uppenbarligen har kommit till endast för att förhåla utredningen. Myndigheten har dock i sistnämnda fall - vilket följer av 2 § - att överlämna framställningen till behörig domstol.

Bestämmelsen är avsedd att förhindra att utredningsmyndigheten, så länge frågan om förbud inte är avgjord, av den enskilde skaffar sig kunskap om det förhållande som domstolen kan komma att förbjuda myndigheten att ta del av. Myndigheten får under denna tid inte avkräva honom uppgifter som framställningen avser. Inte heller får myndigheten granska handlingar som hans framställning avser utan skall i stället försegla det underlag myndigheten har tillgång till och genast ställa det till domstolens förfogande.

10 ÖVRIGA BESTÄMMELSER

1 §

Skyldighet för utredningsmyndigheten att enligt denna lag utfärda kallelser, lämna skriftliga underrättelser eller andra meddelanden fullgörs genom att myndigheten sänder meddelandet i vanligt brev under mottagarens för myndigheten senast kända adress. Ett föreläggande av vite skall dock alltid delges.

Enligt paragrafen behöver utredningsmyndigheten inte använda sig av något delgivning förfarande när den utfärdar kallelser, lämnar skriftliga underrättelser eller andra meddelanden utan det räcker med att myndigheten sänder meddelandet i vanligt brev under mottagarens senast kända adress.

Bestämmelser om sådana meddelanden som denna paragraf tar sikte på finns i 4 kap. 2 § (kallelse till utredningssammanträde), 5 kap. 3 § andra meningen (underrättelse om förrättning), 5 kap. 10 § (underrättelse om rätt att göra en framställning enligt 9 kap. 2 §), 5 kap. 13 § andra stycket (översändande av protokoll över förrättning) och 8 kap. 3 § (underrättelse om val av sakkunnig).

Förelägganden om vite skall enligt paragrafen alltid delges. Det innebär att delgivningen skall ske enligt bestämmelserna i delgivningslagen (1970:428).

2 §

En utredningsmyndighet får inte lämna över åt annan än den som närmast under myndighetens chef ansvarar för utredningen i ett ärende att besluta om

1. utredningssammanträde,
2. förrättning i enskilda utrymmen och förvar,
3. framställning om förhör inför länsrätt,
4. föreläggande av vite samt
5. anlitanande av sakkunnig.

Paragrafen innehåller ett förbud för utredningsmyndigheten att delegera vissa beslut. De beslut som avses skall alltid fattas av myndighetens chef eller den som närmast under honom ansvarar för utredningen i ett ärende.

3 §

Frågor som enligt denna lag skall prövas av en länsrätt prövas av länsrätten i det län, där utredningsmyndigheten har sitt säte.

I paragrafen anges vilken länsrätt som är behörig att pröva frågor som enligt lagen ankommer på domstol. De frågor som avses gäller förrättningar i enskilda utrymmen som kan antas utgöra bostad, förhör inför länsrätt, utdömande av vite och förbud för utredningsmyndigheten att ta del av integritets-känsligt material.

10 FÖRSLAGET TILL LAG OM SKATTEINTENDENTER OCH DERAS
VERKSAMHET

Lagförslaget innehåller 15 paragrafer. De redovisas under fyra rubriker.

Under rubriken Inledande bestämmelser finns två paragrafer av betydelse för lagens tillämpning. I den första anges vad som avses med skattebrott och i den andra att det hos riksskatteverket skall finnas skatteintendenter.

I följande avsnitt - Skattebrottsutredningen - regleras i sju paragrafer (3-9 §§) skatteintendentens befogenhet att bedriva förundersökning angående skattebrott, hans roll och ställning vid sådana förundersökningar m.m.

Skatteintendentens uppgifter i fråga om den utredning för beskattning som förundersökningen ger anledning till behandlas under rubriken Skatte- och avgiftsutredningen i fyra paragrafer (10-13 §§).

I det sista avsnittet - Övriga bestämmelser - regleras i 14 § rätten för en skatteintendent att sätta annan tjänsteman i sitt ställe. Enligt 15 § har regeringen att meddela närmare bestämmelser om skatteintendenternas verksamhet och tjänstgöringsförhållanden.

Inledande bestämmelser

1 §

Med skattebrott förstås i denna lag brott enligt skattebrottslagen (1971:69) samt brott enligt författning som anges i 1 § den lagen.

I paragrafen bestäms innebörden av termen skattebrott. Genom begreppsbestämningen anges också lagens tillämpningsområde.

I dagligt tal brukar man med skattebrott avse inte bara brott enligt skattebrottslagen utan även andra brott som är riktade mot skatte- och avgiftssystemet i stort. Termen skattebrott har således inte någon rättsligt bestämd innebörd.

Med skattebrott avses i denna lag brott enligt skattebrottslagen samt brott enligt någon författning som anges i 1 § den lagen.

Såsom definitionen är utformad faller utanför tillämpningsområdet för denna lag sådana skattebrott som begås vid införsel till riket. Dessa bestraffas som smugglingsbrott enligt lagen (1960:418) om straff för varusmuggling. Detta innebär att sådana skattebrott liksom hittills skall utredas av tullkriminalen.

2 §

Hos riksskatteverket finns skatteintendenter.

Enligt paragrafen skall det hos riksskatteverket finnas tjänstemän med beteckningen skatteintendenter.

Som framgår av lagens övriga innehåll skall skatteintendenterna leda eller bedriva förundersökningar angående sådana skattebrott som avses i 1 §. De skall också leda de utredningar för beskattning som har samband med sådana brott. De

har vidare att hos allmänna förvaltningsdomstolar föra de processer och hos beskattningsmyndigheterna göra de framställningar som dessa skatteutredningar ger anledning till.

Skattebrottsutredningen

3 §

En skatteintendent får inleda förundersökning angående skattebrott. Har en sådan undersökning inletts av en skatteintendent gäller för honom rättegångsbalkens föreskrifter om undersökningsledare.

Enligt bestämmelserna om förundersökning angående brott i 23 kap. rättegångsbalken skall en förundersökning inledas "så snart det finns anledning antaga att brott, som hör under allmänt åtal, har förövats". Under förundersökningen skall utredas vem som skäligen kan misstänkas för brottet och om det föreligger tillräckliga skäl för åtal mot honom.

En förundersökning inleds av polis- eller åklagarmyndighet. Den myndighet som inleder en förundersökning är också med rättegångsbalkens terminologi undersökningsledare, vilket betyder att den leder och ansvarar för förundersökningen i dess helhet.

Leder en polismyndighet undersökningen skall den lämna över ledningsansvaret till åklagarmyndigheten när undersökningen har kommit så långt att en viss person skäligen kan misstänkas för brottet. I fråga om enklare brott får polisen dock i de flesta fall behålla ledningsansvaret för utredningen till dess förundersökningen är klar.

I paragrafen förekrivs till en början att skatteintendenten har rätt att inleda förundersökningar angående skattebrott, dvs. sådana brott som avses i 1 §. Har en sådan undersökning

inletts av skatteintendenten har denne samma befogenheter som en undersökningsledare enligt rättegångsbalken.

En förundersökning angående skattebrott kan således inledas av åklagaren, polisen eller skatteintendenten. Det är naturligtvis inte meningen att de var för sig skall kunna påbörja parallella undersökningar avseende samma brott. Av det skälet finns bestämmelser i 4, 6 och 7 §§ lagförslaget som skapar tillräckliga garantier för att undersökningen skall ledas av den myndighet som i det enskilda fallet har bäst förutsättningar att ta hand om brottsutredningen.

Befogenheten för skatteintendenten att inleda förundersökning angående skattebrott innebär inte att han är skyldig att göra detta så snart en misstanke om sådant brott har kommit till hans kännedom. Paragrafen är nämligen utformad så att han får möjlighet att koncentrera sig på de fall som den samordnade utredningen just är avsedd för. Andra fall kan utredas i vanlig ordning av åklagare och polis.

Misstankar om skattebrott kommer i regel upp i skattemyndigheternas normala utredningsverksamhet. I sådana fall skall beskattningsärendet lämnas över till skatteintendenten som har att avgöra om förundersökning skall inledas.

Det är alltså skatteintendenten som regelmässigt tar emot anmälningar om misstänkta skattebrott. Inleder en polismyndighet en förundersökning angående sådant brott har den myndigheten enligt 4 § att underrätta skatteintendenten om detta och, om intendenten begär det, lämna över ledningen av förundersökningen till honom. I de fall där åklagaren är undersökningsledare får denne med ett visst undantag som anges i 6 § lämna över ledningen av förundersökningen till skatteintendenten. Skatteintendenten och åklagaren skall fortlöpande hålla varandra underrättade om allt som har betydelse för en pågående förundersökning. Det framgår av 7 §.

4 §

Inleder en polismyndighet en förundersökning angående skattebrott skall skatteintendenten underrättas. Om skatteintendenten begär det, skall ledningen av förundersökningen lämnas över till honom.

Enligt paragrafen skall polismyndigheten när den inleder en förundersökning angående skattebrott underrätta skatteintendenten om detta. Begär denne att få ta över ledningen av förundersökningen skall detta ske.

5 §

Leder skatteintendenten en förundersökning skall han lämna över ledningen av denna till åklagaren

1. om tvångsmedel, som endast allmän domstol eller åklagaren får besluta om, behöver tillgripas,
2. om åtal skall väckas inom en viss angiven tid,
3. om det inte längre finns skäl att samordna förundersökningen med en utredning till ledning för fastställelse av skatt eller avgift.

I paragrafen anges i tre punkter under vilka förutsättningar en skatteintendent skall lämna över ledningsansvaret för en förundersökning till åklagaren.

De fall som avses i första punkten är när tvångsmedel får beslutas endast av allmän domstol eller åklagaren såsom häktning, anhållande eller reseförbud.

Enligt andra punkten skall skatteintendenten lämna över ledningsansvaret för förundersökningen till åklagaren när åtal skall väckas inom viss angiven tid, t.ex. när den misstänkte är häktad eller när beslag enligt rättegångsbalken har skett.

Slutligen skall skatteintendenten enligt tredje punkten lämna över ledningen för en förundersökning när han inte längre anser att det finns skäl att samordna förundersökningen med en

utredning för beskattning. Så kan t.ex. vara fallet när beskattningsfrågan redan är rättskraftigt avgjord.

6 §

När åklagaren är undersökningsledare får han utom i fall som avses i 5 § 3 anlita biträde av skatteintendenten. Åklagaren får utom när det föreligger något förhållande som avses i 5 § lämna över ledningen av förundersökningen till skatteintendenten.

När åklagaren är undersökningsledare får han enligt första meningen i paragrafen med ett visst undantag anlita biträde av skatteintendenten. Undantaget avser fall där det inte finns skäl att samordna förundersökningen med en utredning för beskattning. I det läget får åklagaren liksom hittills förlita sig till enbart polisens utredningsresurser. Bestämmelsen lägger inte något hinder i vägen för åklagaren att konsultera skatteintendenten i frågor som kräver särskild sakkunskap.

Även om åklagaren i det enskilda fallet leder förundersökningen kommer det ändå att bli skatteintenden som i stora delar anger inriktningen av förundersökningen, eftersom han - såsom lagen är utformad - inte bara har att svara för utredningen av skatte- eller avgiftsfrågan utan även den processförande verksamheten vid de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det ligger därför i sakens natur att hans bedömningar i skatte- eller avgiftsfrågan i många sådana fall kommer att få stor betydelse för utredningen av skattebrottet.

Enligt andra meningen får åklagaren utom i de fall som avses i 5 § lämna över ledningen av förundersökningen till skatteintendenten.

Åklagaren är således undersökningsledare dels när han själv har inlett eller övertagit en förundersökning, dels när skatteintendenten har lämnat över ledningsansvaret till honom. Om

det inte finns några särskilda skäl som talar för att åklagaren bör behålla ledningen av förundersökningen är det i allmänhet lämpligast att ledningsansvaret får gå tillbaka till skatteintendenten när det inte längre föreligger något hinder som avses i 5 §.

7 §

Åklagaren och skatteintendenten skall hålla varandra underrättade om allt som har betydelse för förundersökningen.

I paragrafen åläggs åklagaren och skatteintendenten att hålla varandra underrättade om allt som har betydelse för förundersökningen.

Eftersom åklagaren har rätt att underlåta åtal ligger det i sakens natur att skatteintendenten när han inleder förundersökning genast underrättar åklagaren om detta så att inte någon onödig förundersökning genomförs.

8 §

Skatteintendenten får vid en förundersökning anlita biträde av förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter, tullar och avgifter och, när han är undersökningsledare, även av polismyndigheter.

I första ledet i paragrafen ges skatteintendenten befogenhet att vid förundersökningen anlita biträde av förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter, tullar och avgifter. Denna befogenhet tillkommer honom vare sig han är undersökningsledare eller inte. Han kan allt efter behovet i det enskilda fallet begära att t.ex. en lokal skattemyndighet eller en kronofogdemyndighet vidtar utredningsåtgärder för hans räkning.

I andra ledet i paragrafen ges skatteintendenten befogenhet att anlita biträde av polismyndigheter. Denna befogenhet är

dock begränsad till sådana fall där han är undersökningsledare. Polisens medverkan i skattebrottsutredningar är inte inskränkt enbart till sådana åtgärder som kräver polisens befogenheter för att kunna genomföras. Skatteintendenten kan alltså begära biträde av utredningsmän från en polismyndighet för även andra utredningsåtgärder, t.ex. genomföra förhör med misstänkta och andra.

9 §

En underrättelse om brottsmisstanke enligt 23 kap. 18 § första stycket rättegångsbalken skall lämnas till den misstänkte i skriftlig form och innehålla uppgift om de omständigheter som utgör grund för misstanken om brott.

Paragrafen innehåller bestämmelser om formen av och innehållet i den underrättelse om brottsmisstanke som enligt 23 kap. 18 § första stycket rättegångsbalken skall lämnas till den misstänkte. Enligt det lagrummet skall när förundersökningen har fortskridit så långt att någon skäligen kan misstänkas för brottet denne underrättas om misstanken när han hörs. Underrättelsen kan ske muntligen.

Enligt 9 § skall underrättelsen vara skriftlig och innehålla uppgifter om de omständigheter som utgör grund för misstanken om brott. Bestämmelsen är betingad av att skattebrotten i allmänhet är komplicerade. En skriftligt utformad brottsmisstanke ger således den misstänkte förbättrade möjligheter att förbereda sitt försvar.

Skatte- och avgiftsutredningen

10 §

Har en förundersökning angående skattebrott inletts skall skatteintendenten leda den utredning för fastställelse av skatt eller avgift som förundersökningen ger anledning till.

I paragrafen anges skatteintendentens uppgifter i fråga om den skatte- eller avgiftsutredning som har samband med förundersökningen. Han har att leda denna utredning. Hans uppgift avser därvid endast sådana frågor om skatt eller avgift som förundersökningen ger anledning till.

Skatteintendentens processförande uppgifter framgår av 12 §.

11 §

Skatteintendenten har vid skatte- och avgiftsutredningen samma befogenheter som tillkommer

1. en utredningsmyndighet enligt lagen (1900:000) om utredning för beskattning, dock att den som är misstänkt för brott som förundersökningen avser inte får föreläggas vite samt
2. ett allmänt ombud enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

I paragrafen anges i två punkter vilka befogenheter skatteintendenten har vid skatte- och avgiftsutredningen när han utför sina uppgifter enligt denna lag.

Enligt första punkten har skatteintendenten samma ställning som en utredningsmyndighet och - med ett undantag - de befogenheter som enligt lagen om utredning för beskattning tillkommer en sådan myndighet. Det innebär bl.a. att han har rätt att kalla till utredningssammanträde, begära förhör inför länsrätt och hålla förrättning i enskilda utrymmen och förvar.

Av de befogenheter som tillkommer en utredningsmyndighet saknar skatteintendenten befogenheten att förelägga vite i de fall föreläggande skulle rikta sig mot den som är misstänkt för brott förundersökningen avser.

Frågor om betalningssäkring prövas av länsrätt på framställning av ett allmänt ombud som har förordnats att föra det

allmännas talan i mål enligt den lagen. Enligt andra punkten har skatteintendenten utan särskilt förordnande ställning som allmänt ombud i mål om betalningssäkring.

12 §

Skatteintendenten skall vid de allmänna förvaltningsdomstolarna föra den talan samt till förvaltningsmyndigheterna i fråga om skatt, tull eller avgift anmäla de förhållanden, som hans verksamhet ger anledning till.

Paragrafen innehåller bestämmelser som anger skatteintendentens s.k. processförande uppgifter i fråga om den skatt eller avgift som har samband med förundersökningen. Han har att i sådana ärenden föra talan vid allmän förvaltningsdomstol och till andra myndigheter anmäla de förhållanden som hans verksamhet ger anledning till, dvs. vanligtvis att till behörig skatte- eller avgiftsmyndighet lämna över underlaget för utredningen för fastställande av skatten resp. avgiften.

Skatteintendentens processförande uppgifter vid allmän förvaltningsdomstol gäller samtliga instanser. Han har rätt att föra talan inte bara i huvudsaken utan även - vilket följer av 11 § - i fråga om utdömmande av vite och betalningssäkring.

13 §

Läggs förundersökningen angående skattebrott ned, får skatteintendenten lämna över ledningen av skatte- och avgiftsutredningen till den förvaltningsmyndighet i fråga om skatt eller avgift, som är behörig att handlägga ärendet.

Såsom framgår av kommentaren till 10 § börjar skatteintendentens befattning med den samordnade utredningen när förundersökning angående skattebrot inleds. Leder denna fram till att förundersökningen skall läggas ned får han enligt paragrafen lämna över ledningen av den utredning som avser skatte- eller avgiftsfrågan till den förvaltningsmyndighet som är behörig

att handlägga ärendet. Bestämmelsen medger att han själv slutför utredningen t.ex. i sådana fall då ett omfattande arbete har lagts ned på att utreda frågan om skatten eller avgiften.

Övriga bestämmelser

14 §

En skatteintendent får sätta annan tjänsteman i sitt ställe enligt bestämmelser som regeringen meddelar.

Enligt paragrafen får skatteintendenten delegera vissa uppgifter till sina medarbetare. Det ankommer på regeringen att närmare reglera hur denna delegationsrätt skall få utövas.

15 §

Närmare bestämmelser om skatteintendenternas verksamhet och tjänstgöringsförhållanden meddelas av regeringen.

Enligt paragrafen har regeringen att meddela närmare bestämmelser om skatteintendenternas verksamhet och tjänstgöringsförhållanden.

... ..
... ..
... ..
... ..

...

... ..
... ..
... ..
... ..
... ..
... ..
... ..

...

... ..
... ..
... ..
... ..
... ..
... ..
... ..

IV B A K G R U N D S M A T E R I A L

11 DEN PRIMÄRA UPPGIFTSSKYLDIGHETEN

11.1 Inledning

Som det ofta framhålls bygger beskattningsförfarandet i vårt land på uppgifter som enskilda lämnar om sina och andras ekonomiska förhållanden. De har till ledning för sin egen beskattning eller avgiftspåföring att avge deklaration eller motsvarande handling. Denna skyldighet skall regelmässigt fullgöras utan anmaning, men i vissa fall kan den inträda först efter anmaning. I fråga om de taxeringsdebiterade skatterna och bevillningsavgifterna har vissa personkategorier att obligatoriskt lämna uppgifter till ledning för annans taxering, d.v.s. kontrolluppgifter. Skyldigheten att lämna deklaration eller motsvarande handling och de nu avsedda kontrolluppgifterna benämns i detta sammanhang den primära uppgiftsskyldigheten.

I det följande beskrivs grunddragen av denna primära uppgiftsskyldighet. Framställningen gör på intet vis anspråk på att vara fullständig utan den är endast avsedd att teckna en bakgrund till skatteförvaltningens utredningsbefogenheter.

11.2 Underlaget för den primära uppgiftsskyldigheten

För att den enskilde medborgaren skall kunna fullgöra sin skyldighet att lämna deklARATION eller motsvarande handling och för att möjliggöra en kontroll härav har han i de författningar som reglerar förfarandena inom de centrala skatte- och avgiftsslagen ålagts att sörja för att det finns ett godtagbart underlag härför. I fråga om de taxeringsdebiterade skatterna åvilar motsvarande skyldighet även den som har att lämna uppgift till ledning för annans taxering.

Skyldigheten att sörja för att det finns ett godtagbart underlag i hithörande hänseende skall fullgöras genom att den uppgiftsskyldige för anteckningar om skattemässigt relevanta förhållanden eller i mer kvalificerade fall räkenskaper samt bevarar verifikationer eller annat relevant material.

Vissa av dem som träffas av den nu avsedda skyldigheten har att föra räkenskaper enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141).

Bokföringsskyldiga enligt förstnämnda lag är näringsidkare samt aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar, även om bolaget eller föreningen inte utövar näringsverksamhet. Enskilda personer, dödsbon, stiftelser eller ideella föreningar, som hyr ut en byggnad eller en del av byggnad är skyldiga att föra räkenskaper på grund härav, endast om verksamheten är att anse som hotell- eller pensionatsrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt hyrs ut och inte utgör del av egen bostad. Staten, kommuner, landstingskommuner, kommunalförbund, församlingar och kyrkliga samfundligheter är inte bokföringsskyldiga enligt lagen.

Enligt förarbetena till bokföringslagen har denna utformats för att tillgodose en rad sinsemellan olika intressen. Den är avsedd att

- bereda skydd åt den bokföringsskyldiges fordringsägare
- ge den bokföringsskyldige bättre överblick över verksamhetens resultat och ekonomiska ställning
- möjliggöra en hög informationsberedskap
- ge de anställda vederhäftig information om företaget och dess verksamhet
- utgöra underlag för en korrekt skatteredovisning.

I fråga om skatteintressena anförde departementschefen följande (prop. 1975:104 s. 134).

Det anförda innebär att man vid utformningen av bestämmelserna om bokföringsskyldighet också har att beakta skatteintressena. Utredningsförslaget visar att man på detta sätt i mycket betydande utsträckning kan tillvarata speciella skatterättsliga intressen. Det finns dock vissa gränser för i vilken utsträckning rent fiskala intressen kan beaktas i en bokföringslagstiftning. Det omfattande regelsystem som finns i skatterätten och som har betydelse bl.a. för redovisningen kan knappast i sin helhet överföras till en civilrättslig bokföringslagstiftning. I likhet med utredningen och åtskilliga remissinstanser menar jag att renodlat skatterättsligt betingade regler bör lämnas utanför bokföringslagen. Vid sidan om det gemensamma regelsystemet i bokföringslagen får man inom skatterätten lita till och falla tillbaka på de detalj- och specialregler som de fiskala intressena kan kräva.

Bokföringsskyldigheten skall enligt lagen fullföras på sätt som stämmer överens med god redovisningssed. Skyldigheten innefattar att

- till upplysning om rörelsens förlopp kronologiskt och systematiskt löpande bokföra uppkomna affärshändelser samt att i samband härmed se till att verifikationer finns till alla bokföringsposter
- med visst undantag till upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång avsluta bokföringen med årsbokslut
- arkivera verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial.

Jordbruksbokföringslagen har utformats med bokföringslagen som förebild. De avvikelser som finns mellan lagarna är i första hand betingade av förhållandena inom jordbruket.

Departementschefens nyss återgivna uttalande innebär att bestämmelserna i skatte- och avgiftsförfattningarna om skyldigheten att sörja för att det finns ett godtagbart underlag för att uppgiftsskyldigheten skall kunna fullgöras och för att möjliggöra en kontroll härav är av grundläggande karaktär. De gäller således utöver vad som föreskrivs i bokföringslagarna.

Räckvidden av den nu avsedda skyldigheten uttrycks i bestämmelserna härom genom orden "i skälig omfattning". I några skatte- och avgiftsförfattningar eller i bestämmelser eller anvisningar som har utfärdats med stöd härav preciseras skyldigheten på vissa punkter för vissa uppgiftsskyldiga (se t.ex. 20 § andra stycket taxeringslagen, 78 § 1 mom. uppborädlagen, 18 § lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 19 § lagen om sjömansskatt och 4 § 14 mom. lagen om bevillningsavgifter).

Uttrycket "i skälig omfattning" ger inte några närmare anvisningar om hur långt skyldigheten sträcker sig. Viss vägledning erbjuder förarbetena till bestämmelserna. I det följande återges vissa uttalanden av departementschefen i förarbetena till ifrågavarande bestämmelse i taxeringslagen (prop. 1955: 160).

Sedan finansministern i propositionen hade avvisat en obligatorisk anteckningsskyldighet för den stora gruppen löntagare, beträffande vilka arbetsgivarna lämnade löneuppgift, varav en kopia regelmässigt tillställdes löntagaren, anfördes i prop. (s. 99) följande.

Bland den stora massan av arbetstagare med i och för sig enkla inkomstförhållanden finns emellertid även de beträffande vilka löneuppgifter inte ifrågakommer. Det kan vara fråga t.ex. om skattskyldiga med korta anställningstider hos olika arbetsgivare eller med kortvarigare bisysslor vid sidan av den huvudsakliga anställningen eller om läkare i allmän tjänst som uppbar tjänsteinkomst annorledes än direkt från arbetsgivaren. Med dessa fall är att jämställa sådana där väl intäkternas redovisning och kontrollen därav inte erbjuder något problem men där den skattskyldige successivt under året haft avdragsgilla omkostnader, ofta sammansatta av många olika poster. I de nu antydda fallen är ofta kontinuerligt förda anteckningar en given förutsättning för en riktig deklaration. - - -

Sedan därefter i prop. hade konstaterats det önskvärda i en lagligen föreskriven anteckningsskyldighet för vissa skattskyldiga men å andra sidan slagits fast att en sådan skyldighet inte var motiverad för den stora gruppen av skattskyldiga med enkla inkomstförhållanden, framhölls svårigheten att i en författningsbestämmelse skilja ut de olika fallen. Därefter anfördes.

Man synes böra anknyta till den skyldighet att hålla reda på inkomster och avdragsgilla utgifter, som redan nu i realiteten föreligger, och genom uttryckliga bestämmelser inskarpa och något utvidga densamma. Sålunda bör i viss anslutning till vad nu gäller fastslås, att de skattskyldiga skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för deklarationsplikten behöriga fullgörande och för kontroll av de lämnade uppgifterna. Härigenom inskarpes, att den i skattestrafflagen straffsanktionerade skyldigheten att med tillbörlig omsorg fullgöra deklarationsplikten även innefattar att upprätta och bevara ett godtagbart underlag för deklarationen. I det sagda ligger även att om en skattskyldig i nämnvärd omfattning uppburit andra inkomster än från arbetsgivare, som är skyldig lämna löneuppgift, han bör genom fortlöpande anteckningar om inkomsterna, genom förvaring av verifikationer och därmed jämförliga anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för ett tillfredsställande underlag för deklarationen. Anteckningarna och handlingarna bör bevaras för att kunna ställas till förfogande vid taxeringskontrollen. - - -

Den tid, under vilken det föreligger skyldighet att sörja för att underlag finns och att bevara detta, uttrycks något olika för de skilda skatte- och avgiftsslagen. Skillnaderna betingas främst av att beskattningsförfarandena skiljer sig åt. T.ex. kvarstår skyldigheten enligt taxeringslagen under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser och, inom indirekt beskattning under sju år efter det kalenderår under vilket beskattningsåret gick till ända. I sammanhanget bör också nämnas att enligt bokföringslagarna allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt inom landet under tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Detsamma gäller avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Den skatterättsliga konsekvensen för den som inte efterkommer den här diskuterade skyldigheten är att hans processuella situation försämras. Uppgifter i deklaration eller motsvarande handling lämnas under straffansvar och på heder och samvete. Detta medför att dessa uppgifter i princip tillerkänns vitsord och inte får frångås av skattemyndigheterna med mindre att de visas vara felaktiga eller det av andra skäl framstår som sannolikt att så är fallet. Det vitsord som sålunda tillkommer deklarationen eller motsvarande handling går förlorat om underlaget för denna skulle vara bristfälligt. I sådant fall får skattemyndigheterna under vissa förutsättningar skönsmässigt avvika från uppgifterna i deklarationen eller motsvarande handling. Sker detta aktualiseras även frågan om påföring av skatte- eller avgiftstillägg. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokförings-skyldighet eller sådan skyldighet att föra eller bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift ådrar sig ansvar för försvårande av skattekontroll.

11.3 Skyldigheten att anmäla sig för registrering

Beskattnings- och uppbördsförfarandet i fråga om vissa skattslag inom indirekt beskattning bygger på en skyldighet för den skattskyldige att anmäla sig för registrering.

Inom mervärdebeskattningen skall skattskyldig, som inte är undantagen från redovisningsskyldighet, anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län där den verksamhet bedrivs som anmälan avser. Sådan anmälan skall göras senast två veckor innan verksamheten börjar eller övertas. Anmälningsskyldighet föreligger också i det fall då förhållande, som tidigare har anmälts, ändras.

En motsvarande skyldighet gäller för de skattskyldiga i fråga om flertalet punktskatter och för prisregleringsavgifterna. Vid viss konsumtionsbeskattning är registreringen frivillig. Andra punktskatter åter, t.ex. stämpelskatten, saknar helt registreringsförfarande.

Utanför den indirekta beskattningen finns registreringskyldighet i fråga om sjömansskatt för redare för handelsfartyg av visst slag. I uppbördslagen saknas visserligen bestämmelser om att arbetsgivare skall vara registrerad, men i 52 § samma lag framgår indirekt att så skall ske. Arbetsgivaren är vanligen registrerad hos den lokala skattemyndighet där verksamheten bedrivs eller där arbetsgivaren har sin hemortskommun.

11.4 Skyldigheten att lämna deklaration eller motsvarande handling

11.4.1 Deklarationens rättsliga karaktär

De uppgifter som den enskilde har att lämna till ledning för sin egen beskattning eller avgiftspåföring skall regelmässigt

avfattas på blankett, vars utformning och innehåll har fastställts av central beskattningsmyndighet. De blanketter som skall innehålla den grundläggande informationen betecknas i allmänhet deklARATION. Vid påföring av arbetsgivaravgifter förekommer även beteckningen årsuppgift. Vid sidan av deklARATIONSBANKETTEN finns ett flertal andra blanketter, framför allt vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, på vilka den skattskyldige har att framställa särskilda upplysningar, t.ex. i fråga om vissa typer av avdrag eller vid avsättningar till olika fonder eller konton. Uppgifterna skall avges på heder och samvete.

Deklarationen och övriga blanketter har två funktioner. De skall först och främst innehålla en sanningsenlig redogörelse för förhållanden som är av betydelse för beskattning eller avgiftspåföring. Sådantillvida innefattar de en beskrivning av faktiska förhållanden och utgör bevismedel i beskattningsförfarandet. De innehåller vidare regelmässigt de yrkanden som den skattskyldige framställer. I denna del innefattar de en viljeyttring.

Det är nödvändigt att hålla isär dessa två funktioner. Beskrivningen av de faktiska förhållandena omfattar - som framhållits i 1.4 - av sanningsplikt. Av denna anledning har den bevisvärde och skall följas av skattemyndigheterna så länge det inte har kommit fram något som rubbar tilltron till den. Rena yrkanden har däremot av naturliga skäl inte något bevisvärde.

11.4.2 De deklARATIONSSKYLDIGA

Skyldigheten att lämna deklARATION eller motsvarande handling skall regelmässigt fullgöras utan anmaning. I vissa fall inträder den emellertid först efter anmaning.

Kretsen av de obligatoriskt deklarationsskyldiga skiljer sig åt mellan de olika skatte- och avgiftsslagen. Detta hänger av naturliga skäl samman med skillnader i konstruktionen av de olika skatterna, tullarna och avgifterna och beslutsförfarandena i fråga om dessa. Efter anmaning har jämväl annan än den som är obligatoriskt deklarationsskyldig att deklarerat.

Vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen är följande personer obligatoriskt deklarationsskyldiga

- aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanks, ömsesidiga skadeförsäkringsanstalter och aktiefonder liksom sådana stiftelser, fonder eller inrättningar som har i huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen,
- andra juridiska personer, om deras bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret har överstigit ett visst minimibelopp,
- fysiska personer, vars bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret i olika typer av fall har uppgått till vissa minimibelopp,
- fysiska eller juridiska personer vars skattepliktiga tillgångar i fråga om förmögenhetsskatt vid beskattningsårets utgång har haft ett värde som överstiger vissa belopp,
- fysiska eller juridiska personer, för vilka garantibelopp för fastighet skall tas upp som skattepliktig inkomst.

För de skattskyldiga, som har uppburit folkpension, gäller vissa inskränkningar i den obligatoriska deklarationsskyldigheten.

För makar som har ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och som har levt tillsammans större delen av året, bedöms deklarationsskyldigheten med hänsyn till makarnas och boets sammanlagda inkomst och förmögenhet. Detsamma gäller vid samtaxering till förmögenhetsskatt för förmögenhet som tillhör barn eller annan.

Vid uppbörd av skatter, som omfattas av taxeringslagen, skall de skattskyldiga som har att erlægga preliminär B-skatt utan anmaning lämna preliminär självdeklaration i vissa fall.

Arbetsgivare som har gjort avdrag för preliminär A-skatt enligt uppbördslagen samt uppdragsgivare som avses i lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragserättningar och som gjort skatteavdrag skall utan anmaning lämna uppgift om detta i uppbördsdeklaration.

Uppbörderna av socialavgifter är samordnad med uppbörden av innehållen preliminär A-skatt. Arbets- eller uppdragsgivare för vilken månadsavgift skall redovisas skall lämna uppbördsdeklaration. I denna skall redovisas hur avgiften beräknas och summan av arbetsgivaravgifterna.

Arbetsgivarna är dessutom skyldiga att i vissa fall avge årsuppgift.

I fråga om sjömansskatt är redarna obligatoriskt uppgiftsskyldiga.

Vid den indirekta beskattningen har följande personer att utan anmaning lämna deklaration

- i fråga om mervärdeskatt, de skattskyldiga som inte har tagits undan från redovisningsskyldighet

- i fråga om punktskatterna, de skattskyldiga samt de som är registrerade hos beskattningsmyndigheten som skattskyldiga även för redovisningsperioder för vilka de inte har någon skatt att redovisa.

Till ledning vid allmän fastighetstaxering är fastighetsägarna obligatoriskt deklarationsskyldiga.

Kupongbeskattningen vilar på uppgiftsskyldighet från värdepapperscentralen i fråga om utdelning i avstämningsbolag och på aktiebolag i fråga om utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag.

I de fall då en utlänning skall erlägga bevillningsavgift på sin inkomst skall ansökningsom tillstånd för den offentliga föreställningen vara åtföljd av en försäkran på heder och samvete av den som är att anse som uppdragsgivare åt utlänningen om beskaffenheten och storleken av den ersättning som utlänning har rätt till.

Vara, som skall förtullas, skall anges till förtullning. Därvid skall den tullskyldige lämna tulldeklaration. Generaltullstyrelsen får för särskilda fall föreskriva att de uppgifter som behövs för förtullningen skall lämnas i annan ordning.

Skyldigheten att avge deklaration skall fullgöras

1. för omyndiga, av förmyndare eller god man, som har förordnats enligt 18 kap. 1 § föräldrabalken, i fråga om vad förmyndaren eller den gode mannen har under sin förvaltning,
2. för sådana personer, för vilka en god man har förordnats enligt 18 kap. 3 eller 4 § föräldrabalken, av den gode mannen i fråga om vad han har under sin förvaltning,

3. för avlidna personer och deras dödsbon av dödsbodelägare eller testamentsexekutor, som har att förvalta den dödes egendom, dock att där egendomen har förvaltats av boutredningsman, denne har att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN,
4. för dödsbon, som inte längre består, av den som vid den tidpunkt då dödsboet upplöstes hade att förvalta boets egendom,
5. för andra deklARATIONSSKYLDIGA än enskilda personer och dödsbon, av vederbörande styrelse, förvaltning, syssloman, förvaltare eller ombud, där inte beträffande staten, landsting, kommun eller annan dylik menighet regeringen förordnar annat,
6. för aktiefonder, av det fondbolag, som har hand om förvaltningen av fonden eller, om förvaltningen har gått över till förvaringsbank, av denna, samt
7. för andra än här ovan angivna juridiska personer, som inte längre består, av den som senast har haft att förvalta dess angelägenheter.

11.4.3 Deklarationens innehåll

Uppgiftsskyldighetens omfattning i deklARATIONEN eller motsvarande handling varierar i hög grad alltefter den skatt, tull eller avgift det är fråga om. Den utan tvekan mest detaljerade informationen skall den enskilde lämna vid den årliga inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Särskilt gäller detta förvärvskällan tjänst. Där skall i deklARATIONEN redovisas varje primär uppgift. För andra förvärvskällor skall endast mer eller mindre summariska uppgifter anges i deklARATIONEN. Detta hänger självfallet samman med att primäruppgif-

terna är så många att de av praktiska skäl inte kan tas med i deklarationshandlingen.

I fråga om flertalet övriga skatter och avgifter inom vårt beskattningssystem behöver den enskilde i det ordinarie förfarandet lämna endast mer summariska uppgifter till ledning för myndigheternas beräkning av vad han har att erlægga till det allmänna.

Gränserna för uppgiftsskyldighetens omfattning bestäms emellertid inte ytterst av de uppgifter som efterfrågas i deklarationsformuläret. Den uppgiftsskyldige har nämligen utöver vad formuläret föranleder att meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för att ett riktigt beslut om skatt, tull eller avgift skall kunna fattas. Han ansvarar med andra ord för att de uppgifter han har lämnat till ledning för sin beskattning eller avgiftspåföring är sanningsenliga och så fullständiga att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt beslut av skatten, tullen eller avgiften.

11.4.4 Deklarationsfristerna

Deklarationsfristerna varierar mellan de olika skatterna, tullarna och avgifterna. Deklarationerna för de taxeringsdebiterade skatterna skall avse redovisning för beskattningsår. Inom andra skatteslag och i fråga om avgifterna skall redovisningen i allmänhet avse kortare perioder eller i vissa fall skattepliktiga händelser.

Vid inkomst- och förmögenhetstaxering skall följande deklarationsskyldiga lämna deklaration senast den 31 mars under taxeringsåret:

1. staten, landstingskommuner och andra sådana menigheter,
2. de som näst föregående år har varit skyldiga att föra räkenskaper, om räkenskapsåret har gått till ända senare än den 31 augusti året före taxeringsåret,
3. delägare i vanliga handelsbolag, kommanditbolag eller rederier, om de förutsättningar som anges i andra punkten föreligger för bolaget eller rederiet,
4. personer, som skall beskattas enligt de bestämmelser som gäller för gifta skattskyldiga tillsammans med person som avses i andra och tredje punkterna,
5. hemmavarande barn under 18 år till sådana deklarations-skyldiga som avses i 2-4 punkterna.

Övriga deklarationsskyldiga har att lämna sin deklaration senast den 15 februari under taxeringsåret.

Vid uppbörd av skatt, som omfattas av taxeringslagen, skall de skattskyldiga, som har att lämna preliminär självdeklaration, ha avgett denna senast den 1 december året näst före inkomståret.

De arbetsgivare, som har gjort skatteavdrag eller har gett ut lön för vilken månadsavgift skall redovisas, skall lämna uppbördsdeklaration senast den 18 i uppbörds månaden efter den månad då skatteavdraget gjordes eller lönen gavs ut.

De arbetsgivare, som skall lämna årsuppgift, skall göra detta senast den 1 mars året efter utgiftsåret.

Det åligger redare, att till sjömansskattekontoret för varje period om två månader, räknat från beskattningens början, betala in och redovisa vad han under perioden har hållit inne i sjömansskatt. Redovisningen av skatten skall ske i den ordning som riksskatteverket bestämmer. För varje redovisningsperiod utom november-december skall redaren senast den sista dagen i andra månaden efter periodens utgång sätta in

skattebeloppet på sjömansskattekontorets postgirokonto. För redovisningsperioden november-december skall betalning erläggas senast den 15 därpå följande februari. Redovisningen av månadsavgifter är samordnad med den övriga uppbördsredovisningen.

Deklaration för mervärdeskatt skall lämnas för varje redovisningsperiod så länge skyldigheten att redovisa består. Perioden omfattar två kalendermånader och avser respektive januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december. Länsstyrelsen får under särskilda förutsättningar besluta att redovisningsperioden skall avse kalendermånad, halvt eller helt beskattningsår. Deklaration för redovisningsperiod skall lämnas senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklARATIONEN avser.

Deklaration i fråga om punktskatt skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast den 25 i månaden efter redovisningsperiodens slut, eller när skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, senast 25 dagar efter den skattepliktiga händelsen. Statens jordbruksnämnd bestämmer deklARATIONENS fristen för prisregleringsavgifterna.

Vid allmän fastighetstaxering skall deklARATIONEN vara avlämnad senast den 18 september året före det år taxeringen äger rum. Vid särskild fastighetstaxering skall deklARATIONEN lämnas senast den 15 februari under taxeringsåret.

I de fall deklARATIONSSKYLDIGHET föreligger för bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall deklARATIONEN lämnas senast första söckendagen efter den offentliga tillställningen.

Vara, som skall förtullas, skall anges till förtullning vid införseln eller, om den har sänts under tullverkets överin-

seende till ort inom tullområdet, vid ankomsten till denna ort. Varor för vilka hemtagningsrätt föreligger anges till förtullning i tidsperioder. Generaltullstyrelsen fastställer tidsperioderna så att varje vara skall anges till förtullning senast tre veckor från den dag då den anmäldes till tullmyndigheten. Om särskilda omständigheter påkallar det får styrelsen fastställa längre tidsperioder.

11.5 Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter

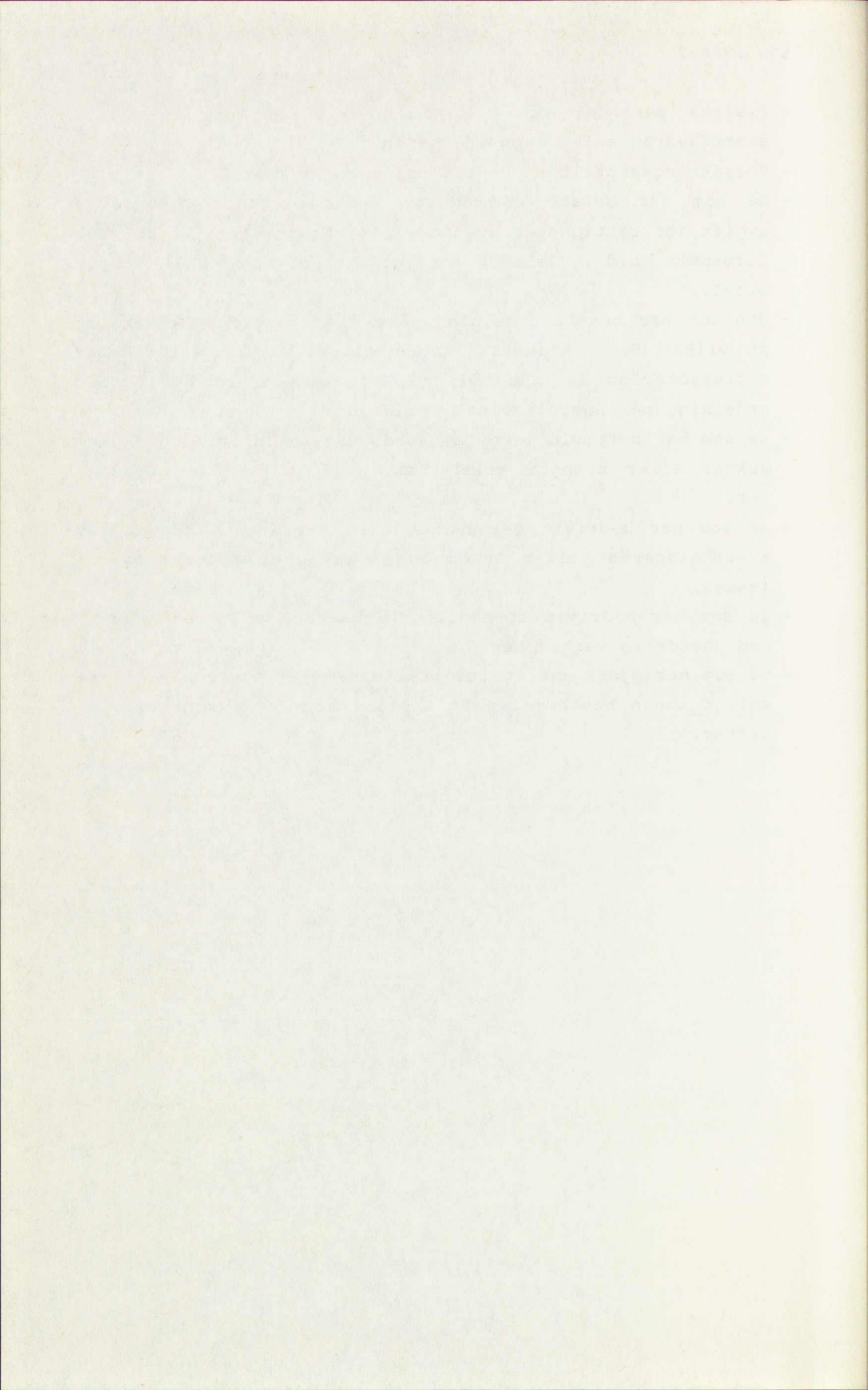
Som nämnts i inledningen till detta kapitel har i fråga om de taxeringsdebiterade skatterna och bevillningsavgifterna vissa personkategorier att utan anmaning lämna uppgifter till ledning för annans beskattning.

Till ledning för inkomst- och förmögenhetstaxeringen och för tillgodoräknande av avdragen preliminär A-skatt och skatt som har dragits på uppdragsersättning enligt lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar har de kontrolluppgiftsskyldiga att fullgöra vad som åligger dem årligen. Uppgiftsskyldighetens omfattning är begränsad och i bestämmelserna härom anges noga vilka persongrupper som har denna skyldighet och vem och vad uppgiften skall avse.

Bl.a. följande personkategorier är obligatoriskt kontrolluppgiftsskyldiga:

- statliga och kommunala myndigheter,
- aktiebolag, ekonomiska föreningar, fonder, stiftelser och andra juridiska personer än dödsbon,
- fysiska personer och dödsbon, som har bedrivit rörelse eller jordbruk i fråga om förmån som har utgått från förvärvskällan,
- fysiska personer och dödsbon som har innehaft annan fastighet i fråga om förmån som har utgått från förvärvskällan,

- fysiska personer som har varit skyldiga att verkställa skatteavdrag enligt uppbördslagen,
- försäkringsanstalter och understödsföreningar,
- de som har betalt ut royalty eller periodiskt utgående avgift för rättigheter av goodwill's natur, såsom varumärke, firmanamn o.dyl. eller för utnyttjade patent, mönster o.dyl.,
- den som har betalt utdelning på aktie i svenskt aktiebolag på vilket 8 § aktiebolagslagen eller lagen om förenklad aktiehantering är tillämplig liksom banker som har betalt utdelning på andel i svensk aktiefond,
- de som har bedrivit inköp av jordbruks- eller trädgårdsprodukter eller husdjur eller från husdjur erhållna produkter,
- de som har bedrivit verksamhet vari har ingått förvärv av avverkningsrätt eller inköp av virke eller andra skogseffekter,
- de som har bedrivit förmedlingsverksamhet eller annan därmed jämförlig verksamhet,
- de som har gjort avdrag för preliminär A-skatt och som inte enligt annan bestämmelse är skyldig att lämna kontrolluppgifter.



12 VISSA GRUNDLÄGGANDE PRINCIPER FÖR SKATTEFÖRVALT-
NINGENS UTREDNINGSVERKSAMHET, M.M.

12.1 Inledning

I varje förvaltningsförfarande ingår två huvudmoment. Det första är att det material som skall ligga till grund för ett beslut skaffas fram och ställs samman. Denna verksamhet brukar vanligen betecknas utredningen. Sedan denna har avslutats skall den beslutande myndigheten med ledning av materialet och tillämpliga bestämmelser fatta beslut i saken. Beslutsstadiet vidtar. Inte sällan går dessa moment in i varandra.

Skatteförvaltningens utredningsverksamhet har således till ändamål att skapa underlag till ledning för beslut i fråga om skatt. Har någon framställt yrkande om ett beslut av ett visst innehåll såsom är fallet när någon avger sin deklARATION eller motsvarande handling kommer utredningen naturligen att syfta till att fastställa om det finns förutsättningar att medge yrkandet. Är det myndigheten som initierar utredningen har den att utreda vilka olika beslut i sak som kan vara möjliga.

I det följande berörs skissartat vissa grundläggande principer som av hävd har varit vägledande för all myndighetsutövning och därmed också utredningsverksamheten. De kan sägas utgöra de hörnstenar på vilka denna bygger och de har ansetts gälla även om de inte har kommit till uttryck i de olika

författningar som skatteförvaltningen har att tillämpa i sin utredningsverksamhet. Därefter berörs översiktligt den s.k. skattesekretessen och myndigheternas samverkan med varandra.

12.2 De grundläggande principerna

12.2.1 Legalitetsprincipen

Enligt legalitetsprincipen skall all myndighetsutövning ha stöd i lag. Myndigheten får inte uppträda som om den hade större befogenheter än den har.

Principen slås fast i 1 kap. 1 § tredje stycket regeringsformen. Där sägs att den offentliga makten utövas under lagarna. Uttrycket "under lagarna" är avsett att markera att den offentliga maktutövningen inte bara är bunden av lag i detta ords tekniska bemärkelse utan även av författningar av lägre dignitet eller av sedvanerättsliga regler, om dessa är förenliga med gällande lag.

12.2.2 Opportunitetsprincipen

Enligt opportunitetsprincipen får en myndighet när den fullgör sina uppgifter inom vissa gränser själv avgöra om och på vilket sätt den skall agera.

Principen innebär i fråga om myndigheternas utredande verksamhet att det är myndigheten som i det enskilda fallet själv har att välja de vägar för utredningen som den finner säkrast och lättast leda till målet. Den har således att överväga i vilken mån det kan vara lämpligt att utnyttja de möjligheter till biträde från andra myndigheter som står till buds, i vilken mån det kan vara påkallat eller ändamålsenligt att anlita enskilda personer, parter och andra, och i vilken utsträckning saken kan klargöras genom myndighetens egna åtgärder.

12.2.3 Likhetsprincipen

Enligt likhetsprincipen skall lika fall behandlas lika, d.v.s. en myndighet skall agera på samma sätt i skilda men likartade fall.

Principen är fastslagen i första ledet i 1 kap. 9 § regeringsformen. Enligt detta lagrum skall bl.a. förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen beakta allas likhet inför lagen. Uttryck för denna grundsats finns även i t.ex. 1 § taxeringslagen. Till sammans med de två följande principerna innefattar likhetsprincipen ett förbud mot varje form av godtycke i rättstillämpningen.

12.2.4 Undersöknings- eller officialprincipen

Enligt undersökningsprincipen, som också benämns officialprincipen, bär myndigheten det yttersta ansvaret för att ett ärende blir tillfredsställande utrett.

Det kommer således framför allt an på myndigheten att se till att ett ärende blir tillfredsställande utrett. Även om åtskilligt utredningsmaterial flyter in alldeles oberoende av myndighetens åtgärder svarar myndigheten ytterst för att underlaget blir så fullständigt som behövs för att kunna fatta ett riktigt beslut i saken. Utredningen har således till syfte att trygga det materiellt riktiga resultatet.

12.2.5 Objektivitetsprincipen

Enligt objektivitetsprincipen skall myndighetsutövningen vara saklig och opartisk. Alla omständigheter - även de som talar för den enskilde - skall beaktas.

Principen kommer till uttryck i 1 kap. 9 § regeringsformen. Myndigheten bör sträva efter en allsidig överblick över alla förhållanden som har betydelse i ärendet. Även om myndigheten har att ta tillvara allmänna intressen får den således inte av det skälet låta underlaget bli ensidigt. Den utredning som en myndighet kan föranledas att företa kan likaväl komma att vara till en enskilds fördel som till hans nackdel. Detta följer av att utredningen har till syfte att trygga det materiellt riktiga resultatet.

12.2.6 Proportionalitetsprincipen

Enligt proportionalitetsprincipen skall en myndighets åtgärder till sin art och varaktighet stå i rimlig proportion till de mål som myndigheten avser att uppnå.

Det är ofrånkomligt att de åtgärder som en skattemyndighet vidtar för att få underlag för en utredning orsakar en viss olägenhet för den som utsätts härför. Proportionalitetsprincipen innebär att varje utredning skall genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen. Åtskilliga bestämmelser om skattemyndigheternas utredningsverksamhet är ett utflöde av denna princip, t.ex. att taxeringsrevisio- ner såvitt möjligt skall ske på sådant sätt och på sådan tid att de inte förorsakar hinder i verksamheten för den, hos vilken revisionen sker (56 § 3 mom. första stycket taxeringslagen).

12.2.7 Principen om partsinsyn

Enligt principen om partsinsyn, som är en konsekvens av rättsgrundsatsen att "ingen skall dömas ohörd", har den som är part i ett ärende rätt utom i vissa fall som betingas av sekretesshänsyn att få ta del av vad som har tillförts detta och han skall, innan myndigheten fattar beslut i saken, också

som huvudregel beredas tillfälle att yttra sig över det underlag som har inhämtats från någon annan än honom själv.

Bestämmelser om partsinsyn finns i 14 och 15 §§ förvaltningslagen. Även skatteförfattningarna innehåller regler som är betingade av denna princip, t.ex. att meddelande om resultatet av en taxeringsrevision snarast skall lämnas den hos vilken revisionen har skett, i vad angår hans taxering (56 § 3 mom. fjärde stycket taxeringslagen).

Rätten för en part att få ta del av vad som har tillförts ett ärende är dock begränsad i de hänseenden som framgår av 14 kap. 5 § sekretesslagen. Handlingar och annat material får nämligen inte lämnas ut i den mån det av hänsyn till allmänt eller enskilt intresse är av synnerlig vikt att sekretessbelagd uppgift i materialet inte röjs. I sådant fall skall myndigheten i stället på annat sätt upplysa parten om innehållet i materialet om det behövs för att han skall kunna ta tillvara sin rätt och det kan ske utan allvarlig skada för det intresse sekretessen är avsedd att skydda.

Rätten för en part att få ta del av underlaget i ett ärende förutsätter att muntliga uppgifter som lämnas av någon annan än honom själv och iakttagelser som myndigheten gör dokumenteras. Fastän det saknas uttryckliga bestämmelser härom anses det föreligga en sådan skyldighet för myndigheten. I förslaget till ny förvaltningslag lagfästs denna skyldighet.

12.3 Skattesekretessen och samverkan mellan myndigheter

För åtskilliga typer av uppgifter som skattemyndigheterna hanterar i sin verksamhet gäller sekretess, d.v.s förbud för myndigheterna att röja uppgifterna, vare sig det sker muntligen eller genom att handling lämnas ut eller det sker på annat sätt. Den tid som sekretessen gäller är som regel högst tjugo år.

I den del av skattemyndigheternas verksamhet som går ut på att bestämma skatt eller fastställa underlag för bestämmande av skatt är uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden belagda med sekretess. Med vissa undantag är dock beslut varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms samt beslut varigenom underlag för bestämmande av skatt fastställs offentliga.

Även i särskilda ärenden om skattekontroll och om säkringsåtgärder i samband med sådan kontroll, dvs. i sådana ärenden som inte ingår som ett led i ett skatteärende utan är ett fristående förfarande, är samma typ av uppgifter sekretessbelagda. Även besluten i sådana ärenden, t.ex. om skatterevision omfattas av sekretessen.

Sekretessen för uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden är - bortsett från uppgifter hos tullverket och i mål hos domstol - absolut, d.v.s inte beroende av några villkor.

Sekretess gäller vidare för uppgifter om planläggning eller annan förberedelse för revision eller annan granskning, som skattemyndigheterna har att företa. De uppgifter som därvid skyddas är t.ex. sådana som rör vem som skall granskas, när granskningen skall inledas och innehållet i insamlat kontrollmaterial. Sekretessen är dock villkorad, dvs. den förutsätter att det kan antas att syftet med granskningsverksamheten skulle motverkas om uppgiften röjdes.

Uppgifter som hänför sig till pågående utredning för kontroll är belagda med sekretess, om det med hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgifterna inte uppenbaras för den som kontrollen avser. Härigenom kan t.ex. uppgifter om förestående säkringsåtgärder skyddas.

Gäller sekretess för en uppgift som förekommer hos en viss myndighet får uppgiften inte röjas för någon annan myndighet i andra fall än de som anges i sekretesslagen eller i lag eller förordning till vilken sekretesslagen hänvisar.

Enligt bestämmelserna i sekretesslagen får sekretessbelagda uppgifter lämnas ut till andra myndigheter huvudsakligen i följande fall, nämligen

1. då det är nödvändigt för att den utlämnande myndigheten skall kunna fullgöra sin verksamhet,
2. då uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning,
3. då det är uppenbart att intresset av att uppgifterna lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen är avsedd att skydda (generalklausulen).

Bestämmelser om utbyte av uppgifter mellan myndigheter finns i flera skatte- och avgiftsförfattningar. Av dessa tilldrar sig som en bakgrund till redogörelsen i nästa kapitel om skattemyndigheternas utredningsbefogenheter 46 och 50 §§ taxeringslagen särskilt intresse. De gäller i tillämpliga delar för flertalet skatter och avgifter, eftersom det i annan skattelagstiftning hänvisas dit.

Enligt 46 § första stycket taxeringslagen - som avser inte bara handlingar med sekretessbelagda uppgifter - skall i den lagen inte särskilt angivna handlingar som behövs för taxering på begäran tillhandahållas av andra myndigheter för taxeringskontroll. Från denna uppgiftsskyldighet undantas i andra stycket samma lagrum handlingar som innehåller uppgifter för vilka sekretess gäller enligt vissa bestämmelser i sekretesslagen. Dessa bestämmelser är betingade av hänsyn till rikets säkerhet eller dess förhållande till annan stat eller mellanfolklig organisation samt till rikets centrala finans-, penning- eller valutapolitik.

I fråga om uppgifter för vilka sekretess gäller enligt någon annan bestämmelse i sekretesslagen får granskningstjänstemännen och andra taxeringsfunktionärer hos andra myndigheter begära att uppgifterna lämnas ut med stöd av generalklausulen. Skulle ett utlämnande inte anses kunna ske föreligger likväl uppgiftsskyldighet, om skattechefen gör en framställning om att uppgifterna lämnas ut och ett utlämnande kan ske utan att medföra synnerligt men för något allmänt eller enskilt intresse. Skulle prövningen av hans framställning utfalla så att den avslås, föreligger uppgiftsskyldighet endast om regeringen på ansökan av skattechefen beslutar att handlingen skall lämnas ut.

Enligt 50 § 1 mom. första stycket taxeringslagen skall uppgifter i självdeklarationer och annat taxeringsmaterial på begäran lämnas ut till de myndigheter som har att utöva taxerings- eller skattekontroll, om det behövs för kontrollverksamheten.

Den samverkan mellan myndigheter som nu har berörts avser lämnande av uppgifter. Även i övrigt har sedan gammalt gällt att myndigheterna skall biträda och hjälpa varandra i möjligaste mån. Denna grundsats föreslås komma till uttryck i förslaget till ny förvaltningslag.

13 SKATTEFÖRVALTNINGENS UTREDNINGSBEOGENHETER

13.1 Inledning

Skatteförvaltningens utredningsverksamhet har till ändamål att skapa underlag till ledning för beslut om skatt. För detta ändamål har myndigheterna särskilda utredningsbefogenheter.

Utredningsbefogenheterna är

1. föreläggande att komma in med visst underlag,
2. kontrollbesök hos enskilda för särskilt angivna ändamål,
3. revision samt
4. anlitan­de av sakkunnig.

För att säkerställa att de åtgärder som skattemyndigheten vidtar för att skaffa underlag för en utredning skall kunna genomföras får myndigheten använda sig av vissa tvångsmedel.

Tvångsmedlen är

1. vitesföreläggande,
2. bevissäkring samt
3. tvångsbesiktning av fastighet vid fastighetstaxering.

Mot skattemyndigheternas befogenheter står den enskildes rätt att genom beslut av länsrätt få integritetskänsligt material undantaget från granskning.

Bestämmelserna om skattemyndigheternas befogenheter vid en utredning finns spridda i ett stort antal författningar. För flertalet av dessa bestämmelser har föreskrifterna i taxeringslagen tjänat som förebild.

Tullverket förfogar över de längst gående befogenheterna, vilket betingas av verkets särskilda uppgifter.

Skattemyndigheterna har vid en utredning även att tillämpa förvaltningslagen i den mån de särskilda skatteförfattningarna inte innehåller andra bestämmelser.

Med stöd av den s.k. undersöknings- eller officialprincipen enligt vilken myndigheten bär det yttersta ansvaret för att ett ärende blir tillfredsställande utrett (jfr 2.2.4) anses skatteförvaltningen ha rätt att skaffa in uppgifter även från andra personer än dem som enligt lag är skyldiga att tillhandahålla underlag för en utredning. I dessa fall kan myndigheterna dock inte komma åt några uppgifter tvångsvis.

I fortsättningen av detta kapitel används följande förkortningar för författningar.

- AUL - lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar,
- BevL - lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,
- FTL - fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
- KupskL - kupongskattelagen (1970:624),
- ML - lagen (1968:430) om mervärdeskatt,
- PPL - lagen (1985:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
- Sjöl - lagen (1985:295) om sjömansskatt,
- TL - taxeringslagen (1956:623),
- TuL - tullagen (1973:670),
- UBL - uppbördslagen (1953:272),
- USAL - lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
- VSL - vägtrafikskattelagen (1973:601).

13.2 Föreläggande

13.2.1 Allmänt

Ett föreläggande - också betecknat anmaning - är en skriftlig anmodan från en myndighet att lämna visst underlag till ledning för ett beslut.

Underlaget skall lämnas till myndigheten inom den tid som anges i föreläggandet. Tiden skall bestämmas med hänsyn till omständigheterna och får enligt TL inte understiga fem dagar.

Ett föreläggande skall i regel besvaras skriftligen, om inte myndigheten godtar ett muntligt svar.

Ett föreläggande kan riktas mot den som enligt särskilda föreskrifter är skyldig att lämna uppgifter om egna eller annans förhållanden.

13.2.2 Föreläggande att lämna uppgift om egna förhållanden

Författningsrum

31 § 2 mom. första och andra styckena TL, 19 § och 78 § 2 mom. UBL, 15 § andra-fjärde styckena och 31 § USAL, 18 § andra stycket AUL, 19 § tredje stycket SjöL, 19 §, 26 § ML, 3 kap. 3 § PPL, 30 a § VSL, 18 kap. 6 § andra stycket, 7 § och 26 kap. 3 § FTL, 15 mom. första och andra styckena BevL samt 10 § andra stycket och 35 § TuL.

Skattemyndigheterna får förelägga den som är skyldig att lämna uppgifter om egna förhållanden att komplettera uppgifter i deklaration eller motsvarande handling samt att tillhandahålla alla handlingar som behövs för granskningen.

Deklarationsskyldiga enligt PPL får föreläggas att också lämna varuprov.

13.2.3 Föreläggande att lämna uppgifter om annans förhållanden

Författningsrum

39 §, 41 §, 42 § 2-3 mom. och 42 a § 2 mom. TL, 15 § andra stycket USAL, 27 § ML, 3 kap. 5 § PPL, 30 a § VSL, 18 kap. 12 § och 26 kap. 3 § FTL samt 35 § TuL.

I fråga om de taxeringsdebiterade skatterna anges i detaljerade uppräkningsrättigheter i lagtexten mot vem ett föreläggande får riktas och vilka uppgifter ett föreläggande får avse. Även i bestämmelserna om fastighetstaxering och uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare är den personkrets mot vilken föreläggande får riktas snävt avgränsad.

Vid mervärdebeskattningen har skattemyndigheterna rätt att förelägga näringsidkare att lämna uppgift om skattepliktig vara eller tjänst som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare.

I fråga om punktskatterna får föreläggande riktas mot den som utan att vara deklarationsskyldig tillverkar, bearbetar, säljer eller distribuerar skattepliktiga varor eller idkar handel med varor, som används vid framställning av skattepliktiga varor, eller bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgifter som behövs för skattekontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar som hör till verksamheten.

Vid granskning inom tullförvaltningen får föreläggande riktas mot den för vars räkning en vara har införts och annan som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift av

betydelse för kontrollen kan hämtas från anteckningar eller andra handlingar.

13.3 Kontrollbesök

Författningsrum

31 § 2 mom. tredje stycket TL, 26 a § ML, 3 kap. 4 § PPL, 30 a § VSL samt 18 kap. 8 § och 26 kap. 3 § FTL.

Ett kontrollbesök får genomföras i huvudsak för två ändamål.

Skattemyndigheterna får efter överenskommelse med den deklara-
tionskyldige och, i fråga om punktskatterna, även annan
uppgiftsskyldig besöka honom för att stämma av uppgifter i
deklaration mot räkenskaper, anteckningar eller andra hand-
lingar. Inom mervärdebeskattningen får vid ett kontrollbesök
uppgifter i anmälan för registrering kontrolleras mot sådant
underlag.

Kontrollbesök får genomföras även för att besiktiga fastig-
het, inventarier, lager, tillverkningsprocesser eller annat
som är av betydelse för skattekontrollen.

13.4 Revision

Författningsrum

56-58 §§ TL, 78 § 1 mom. tredje stycket, 85 § 1 mom.
fjärde stycket och 86 § UBL, 27 §, 31 §, 50 § tredje
stycket och 53 § USAL, 18 § tredje och fjärde styckena
och 27-29 §§ AUL, 19 § fjärde stycket och 33 § SjöL,
28 § och 51 § ML, 3 kap. 7-15 §§ och 8 kap. 4 § PPL,
30 a § VSL, 24 § och 29 § KupskL, 4 § 15 mom. tredje och
fjärde styckena BeVL samt 35-36 §§ TuL.

Mera omfattande skatteutredningar bedrivs under beteckningen revision. Så gott som samtliga skatteförfattningar innehåller bestämmelser om revision. Inom några skatteområden är revision den enda utredningsformen.

En revision får genomföras för i stort sett tre ändamål, nämligen

1. för kontroll av att deklarationsskyldighet har fullgjorts i behörig ordning,
2. för kontroll av att annan uppgiftsskyldighet har fullgjorts på ett riktigt och fullständigt sätt samt
3. för att annars bereda skattemyndigheterna upplysning till ledning för beslut om skatt.

Inom mervärdebeskattningen får revision genomföras även för att kontrollera att uppgifter i en registreringsanmälan är riktiga och fullständiga.

Revision får ske hos deklarations- och uppgiftsskyldiga samt hos dem som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan art, att uppgifter av betydelse för skattekontrollen kan hämtas ur anteckningar och andra handlingar, som förs vid verksamhetens bedrivande.

Revision får inte äga rum hos myndigheter.

Vid en revision får räkenskaper och anteckningar med tillhörande verifikationer, korrespondens, protokoll och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Granskningsmannen har rätt att genast ta del av de handlingar som skall granskas. En revision får avse även det löpande beskattningsårets räkenskaper och övriga handlingar.

Hos den som är skyldig att föra räkenskaper enligt bokföringslagen eller jordbruksbokföringslagen får kassainvente-

ring genomföras samt varulager, maskiner och andra inventarier besiktigas.

I fråga om punktskatterna får granskningsmannen dessutom ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Han får också besiktiga fordon, särskild räkneapparatur, mätapparatur och tillverkningsprocesser. Räkne- och mätapparatur får också provas.

Kan granskningsmannen och den som skall granskas inte komma överens om tiden och platsen för en förrättning har skattemyndigheten att bestämma om detta.

Om granskningsmannen vid en revision behöver ta med sig handlingar från platsen skall detta ske mot kvitto. Handlingarna skall återställas så snart som möjligt.

Endast granskningsmannen, hans biträden och den tjänsteman som har att övervaka revisionen har rätt att ta del av de handlingar som granskas under revisionen.

Resultatet av revisionen skall snarast meddelas den hos vilken revisionen har skett i fråga om hans beskattning.

13.5 Anlitande av sakkunnig

Författningsrum

14 § andra stycket, 15 § och 129 § 3 mom. TL, 1 kap. 6 § PPL, 3 § andra stycket VSL, 17 kap. 20-21 §§ och 23 § samt 25 kap. 6 § FTL samt 37 § TuL.

Skattemyndigheterna får anlita en sakkunnig för att bedöma frågor som kräver särskild sakkunskap och tullmyndigheter för att i vissa fall få fram nödvändiga uppgifter.

Det finns inte någon bestämmelse som anger hur en sakkunnig förordnas eller hur denne närmare har att fullgöra sitt uppdrag.

13.6 Vite

Författningsrum

53 § 55 §, 58 § och 123-125 §§ TL, 78 § 1 mom. tredje stycket, 83 §, 85 § 1 mom. fjärde stycket och 86 § UBL, 16 §, 27 §, 31 §, 50 § tredje stycket och 53 § USAL, 18 § andra-tredje styckena och 27-29 §§ AUL, 19 § fjärde stycket, 30 § och 33 § SjöL, 20 § 26 §, 28 § tredje stycket, 51 § och 69 § ML, 3 kap. 3 och 13 §, 8 kap. 4 § och 9 kap. 2-3 §§ PPL, 30 a § VSL, 18 kap. 24 §, 26-28 §§ och 26 kap. 3 § FTL, 24 § KupskL, 4 § 16 mom. BevL samt 42 § och 45 § TuL.

Föreläggande att lämna upplysning får förenas med vite.

Tullmyndighet får förelägga vite för att förmå någon att vidta åtgärd som behövs för dess kontrollverksamhet.

Vite får inte föreläggas staten eller kommuner.

Vid revision får vite föreläggas för att få tillgång till handlingar och sådana upplysningar som behövs för att revisionen skall kunna verkställas. Vite får också användas för att förmå någon att lämna tillträde till verksamhetslokaler och lämna biträde under revisionen. Detta gäller dock inte revision enligt BevL.

Vite skall bestämmas till belopp som med hänsyn till den förelagdes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att följa föreläggandet. I vissa författningar föreskrivs beloppsgränser för vitet.

Vite döms ut av länsrätt. Vite som förelagts enligt tullagen utdöms dock av generaltullstyrelsen.

Har ändamålet med vitet förfallit då fråga om utdömande av vitet uppkommer, får det inte dömas ut. Ändamålet med vitet anses dock inte ha förfallit, om föreläggandet följts först sedan anmälan om utdömande har kommit in till länsrätten.

13.7 Bevissäkring

Författningsrum

Bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen (1975:1027).

Räkenskapsmaterial, varuprov, o.dyl., som enligt särskilda föreskrifter skall tillhandahållas för granskning - i lagen betecknat bevismedel - får tas i beslag, om bevismedlet inte tillhandahålls för granskning eller det finns risk för att det kommer att hållas undan eller förvanskas.

Utrymmen och förvar får förseglas, om granskningsledaren inte tillåts att söka genom förvaret eller utrymmet och det skäli- gen kan antas, att bevismedel finns där, samt eftersökning inte kan beslutas eller verkställas omedelbart, eller bevis- medel som inte är under beslag inte lämpligen kan föras från den plats, där det har påträffats. Beslut om försegling skall fattas om beslagtaget bevismedel lämnas kvar hos innehava- ren.

Bevismedel får eftersökas i utrymme, om det finns grundad anledning anta, att den granskade inte endast tillfälligt använder utrymmet för sin verksamhet eller att utrymmet yr- kesmässigt används av annan, som har uppdrag för den granska- de i dennes verksamhet, samt det finns risk för att bevisme- del kommer att hållas undan eller förvanskas. Detsamma gäller

i tillämpliga delar i fråga om förvar. Eftersökning i s.k. privatutrymmen får genomföras om det finns grundad anledning anta att bevismedel finns där och det finns risk för att det kommer att hållas undan eller förvanskas.

En säkringsåtgärd skall hävas omedelbart, när den inte längre behövs.

Beslut om säkringsåtgärd fattas av granskningsledare utom när det gäller eftersökning i privatutrymmen. Om sådan eftersökning beslutar länsrätt.

Granskningsledare är den som i sin tjänst har att övervaka granskningen och den som särskilt har förordnats att vara granskningsledare.

Beslut om säkringsåtgärd upprättas skriftligt och lämnas senast vid förrättning för verkställighet mot bevis till den granskade och annan, hos vilken verkställighet sker. Beslutet skall innehålla besvärshänvisning. Kan beslutet inte lämnas över vid förrättningen, skall det delges genom granskningsledarens försorg.

Beslut i fråga om säkringsåtgärd får verkställas omedelbart.

Beslut verkställs av kronofogdemyndighet. Även granskningsledare får verkställa beslut han har fattat, om det kan ske obehindrat. Beslut om försegling eller eftersökning får denne dock verkställa endast i närvaro av den som berörs av förrättningen eller någon som kan anses företräda honom.

Verkställighet skall genomföras så att den innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av förrättningen. Skada får inte förorsakas på egendom. Lås och annan stängningsanordning får dock brytas.

Innan beslut om säkringsåtgärd verkställs skall den granskade beredas tillfälle att inställa sig till förrättningen. Det samma gäller annan hos vilken verkställighet skall ske. Kan de inte utan nämnvärt uppskov kallas till förrättningen eller inställa sig vid denna, får beslutet ändå verkställas om ett särskilt tillkallat vittne är närvarande. Är den hos vilken verkställighet av eftersökning i privatutrymme skall ske inte närvarande, får dock förrättningen genomföras endast om det kan antas att den granskade eller annan söker förhålla granskningen eller att den av annat skäl kommer att försenas. Sådan förrättning får inte utan medgivande av den som berörs påbörjas före kl. 8 eller efter kl. 19.

Den granskade och annan hos vilken verkställighet sker har rätt att tillkalla vittne. Förrättningen får dock inte i onödan uppehållas i väntan på att vittne skall inställa sig.

Bevismedel, som har tagits i beslag, får lämnas kvar hos innehavaren endast om särskilda skäl härför föreligger. Vid verkställighet av beslag får även förvar som behövs för bevismedlet omhändertas. Vid verkställighet av eftersökning i utrymme får även förvar som påträffas där sökas genom.

Bevis skall utfärdas om verkställighet av beslut om säkringsåtgärd. Bevis om verkställighet av beslag skall innehålla en förteckning över beslagtagna bevismedel och en erinran om bestämmelserna om undantagande av bevismedel från granskning.

13.8 Tvångsbesiktning

Författningsrum

29-40 §§ FTL.

En fastighetstaxeringsnämnd får med tillstånd av länsrätten besiktiga en fastighet, om någon uppgift som behövs för att taxera den saknas eller det finns grundad anledning anta att en uppgift som fastighetsägaren har lämnat är felaktig eller ofullständig. Besiktning får dock ske endast om tillförlitlig uppgift inte utan avsevärd olägenhet kan erhållas på annat sätt och uppgiften är av väsentlig betydelse för en riktig taxering.

Fastighetsägaren och nyttjanderättshavare som berörs skall beredas tillfälle att inställa sig till besiktningen. Kan det inte ordnas utan avsevärt uppskov, får fastigheten ändå besiktigas om ett särskilt tillkallat vittne är närvarande.

Är den, hos vilken bostadsutrymme skall besiktigas inte närvarande, får dock förrättningen genomföras endast om det kan antas att fastighetsägaren eller annan söker förhålla besiktningen eller att den av annat skäl kommer att försenas. Fastighetsägaren och annan hos vilken besiktning sker har rätt att tillkalla vittne. Förrättningen får dock inte i onödan uppehållas i väntan på att vittne skall inställa sig. Besiktning i bostadsutrymme får inte utan medgivande av den som berörs av denna påbörjas mellan kl. 19 och kl. 8.

Besiktning skall även i övrigt genomföras så att den innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av den. Skada får inte förorsakas på egendom. Lås och annan stängningsanordning får dock brytas.

Besiktning genomförs av fastighetstaxeringsnämndens ordförande eller annan ledamot eller tjänsteman som biträder nämnden. Kronofogdemyndighet biträder vid besiktningen om denna inte kan genomföras obehindrat.

Bevis skall utfärdas angående verkställighet av beslut om besiktning.

13.9 Undantagande av integritetskänsligt material från skatteutredningen

Författningsrum

39 § 4 mom. och 56 § 4 mom. TL, 78 § 1 mom. tredje stycket UBL, 27 § USAL, 18 § tredje stycket AUL, 19 § fjärde stycket SjöL, 27 § första stycket och 28 § tredje stycket ML, 3 kap. 14 § och 8 kap. 4 § PPL, 30 a § VSL, 24 § KupsKL, 4 § 15 mom. fjärde stycket BevL, 35 § tredje stycket TuL samt 18-21 §§ bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen.

Länsrätt får på framställning av den granskade besluta att från en utredning skall undantas uppgift som han inte får röja eller som på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom. Ett sådant beslut förutsätter dessutom att det föreligger synnerliga skäl. Länsrättens beslut får inte överklagas.

14 FÖRVALTNINGSDOMSTOLS UTREDNINGSBEFOGENHETER

14.1 Inledning

All myndighetsutövning har - som framgått av 2.1 - att följa vissa principer. Undersöknings- eller officialprincipen har kommit till uttryck i 8 § förvaltningsprocesslagen. Enligt denna paragraf skall rätten se till att ett mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Vid behov skall rätten anvisa hur utredningen bör kompletteras och den får avvisa överflödigt utredning.

Förfarandet i domstolen är skriftligt men i handläggningen får ingå muntlig förhandling beträffande viss fråga, när det kan antas vara till fördel för utredningen eller leda till att målet snabbare avgörs.

För att kunna leva upp till sitt utredningsansvar har domstolen särskilda befogenheter.

Utredningsbefogenheterna är

1. föreläggande för part att yttra sig i vissa hänseenden,
2. föreläggande för part eller annan att komma in med handling eller föremål,
3. besiktning av fastighet, plats eller föremål,
4. anlitan av sakkunnig samt

5. förhör med vittnen.

14.2 Föreläggande för part att yttra sig

I det inledande skedet av handläggningen av ett skattemål förekommer regelmässigt en skriftväxling mellan parterna. Vid skriftväxlingen har domstolen både rätt och skyldighet att förelägga part att yttra sig över vad den andra parten har anfört. Domstolen får också begära att en part förtydligar och kompletterar vad han för fram i sina egna inlagor.

14.3 Föreläggande för part eller annan att komma in med handling eller föremål

Handlingar som åberopas som bevis skall utan dröjsmål ges in till domstolen. Rätten får förelägga den som förfogar över handlingen att förete den. För förfarandet gäller rättegångsbalkens bestämmelser om skriftligt bevis. Föreläggandet kan ske vid vite eller påföljd att målet ändå kan komma att avgöras. Domstolen får även förordna att handlingen skall tillhandahållas genom utmätningssmannens försorg.

I fråga om föremål, som åberopas som bevis och kan ges in till rätten, gäller samma regler som i fråga om handlingar.

14.4 Besiktning av fastighet m.m.

För besiktning av fastighet, plats eller av ett sådant föremål, som inte lämpligen kan ges in till domstolen får den förordna om syn på stället.

I fråga om syn gäller bestämmelserna om muntlig förhandling i tillämpliga delar. Det innebär att bl.a. reglerna om kallelse, ersättning, protokoll vid muntlig förhandling skall tillämpas.

14.5 Anlitande av sakkunnig

Domstolen får inhämta yttrande över fråga som kräver särskild sakkunskap från myndighet, tjänsteman eller den som annars har att gå till handa med yttrande i ämnet eller anlita sakkunnig.

Rätten får också hålla förhör med en sakkunnig vid muntlig förhandling. Ett sådant förhör får hållas under ed.

Flertalet av rättegångsbalkens bestämmelser om sakkunniga gäller i tillämpliga delar även förvaltningsdomstols handläggning.

14.6 Förhör med vittnen

Domstolen får förordna om förhör med vittne vid muntlig förhandling. Ett sådant förhör får hållas under ed.

Förhöret följer i allt väsentligt rättegångsbalkens bestämmelser om vittnesförhör.

Var och en som inte är part i målet får höras som vittne. Från vittnesplikten är vissa personkategorier befriade med hänsyn till släktskap, tystnadsplikter eller förhållanden av liknande slag.

Den som utan giltigt skäl vägrar att vittna får föreläggas vite eller hållas i häkte under längst tre månader.

15.1 Förundersökningens ändamål

Bestämmelser om förundersökning finns i 23 kap. rättegångsbalken, RB, och i förundersökningskungörelsen (1947:948).

Ändamålet med förundersökningen är att utreda om ett brott har blivit begånget, vem som kan misstänkas för brottet samt om det finns tillräckliga skäl för åtal mot en misstänkt. Förundersökningen skall alltså ge underlag för ett åtalsbeslut. Med hänsyn till RB:s krav på rättegångsförhandlingens muntlighet, koncentration och omedelbarhet är förundersökningens uppgift också att förbereda rättegången vid domstol så att bevisningen vid huvudförhandlingen kan förebringas i ett sammanhang. Förundersökningen skall också ge den misstänkte inblick i åklagarens bevismaterial och möjlighet för honom att få detta justerat och kompletterat.

Det kan ibland som ett led i en förundersökning bli aktuellt att tillgripa s.k. tvångsmedel, personella och reella. De personella tvångsmedlen består i att en person berövas sin frihet eller utsätts för en annan åtgärd som inskränker hans rörelsefrihet. De reella tvångsmedlen inskränker den normala förfoganderätten över viss egendom.

15.2 Inledande av förundersökning m.m.

Förundersökning skall inledas så snart det på grund av angivelse eller av annat skäl finns anledning att anta att brott som hör under allmänt åtal har förövats.

Förundersökningen omfattar i regel två stadier. Under det första sker efterforskning för att fastställa om brott har förövats och vem som i så fall kan misstänkas för det. Det andra stadiet omfattar den utredning som äger rum så snart någon bestämd person har blivit misstänkt för brottet. Gränsen mellan de båda stadierna markeras således av den tidpunkt då misstankarna koncentreras till en viss person.

Spanings- och efterforskningsarbetet sker genom polismyndighetens försorg. Så snart någon skäligen kan misstänkas för brottet skall åklagaren ta över ledningen av förundersökningen, såvida saken inte är av enkel beskaffenhet. Övertagandet markeras genom att målet diarieförs hos åklagarmyndigheten. Vid grova brott bör polisen dock redan under spaningsstadiet hålla åklagaren underrättad om utredningen.

Riksåklagaren (RÅ) och rikspolisstyrelsen (RPS) har i samråd utarbetat anvisningar som anger när ett brottmål skall anses vara av enkel beskaffenhet (RÅ:s cirkulär C 1:95). Anvisningarna upptar ett stort antal brott, t.ex. ringa misshandel, våldsamt motstånd, tillgrepp av fortskaffningsmedel, stöld, brott enligt trafikbrottslagen m.m. Åklagaren skall dock alltid inträda som undersökningsledare, om tvångsmedel skall användas eller offentlig försvarare förordnas, liksom vid särskild åtalsprövning eller då det f.ö. föreligger särskilda skäl. Sådana särskilda skäl kan vara att målet är svårbedömt eller att utredningen är av sådan art och omfattning att en åklagare bör leda förundersökningen.

Åklagaren får som undersökningsledare anlita biträde av polismyndighet. Utredningsarbetet sker därför huvudsakligen genom polismyndighetens försorg. Genom funktionen som undersökningsledare kan dock åklagaren försäkra sig om att utredningen bedrivs på ett sådant sätt att den kan ligga till grund för ett beslut i åtalsfrågan.

Förundersökningen avslutas i regel genom att åklagaren beslutar om åtal skall väckas eller inte. En särskild form av beslut är de som åklagaren meddelar - när förutsättningar för åtal i och för sig finns - enligt särskilda regler om åtalsunderlåtelse t.ex. när gärningsmannen är under 18 år eller brottet inte skulle föranleda annan påföljd än böter.

15.3 Objektivitet, hänsyn och skyndsamhet

Objektivitetsprincipen gäller även vid förundersökning. Vid en förundersökning skall beaktas även omständigheter som är gynnsamma för den misstänkte, och bevis som talar till den misstänktes förmån skall tas till vara. Det allmännas intresse kräver inte bara att den som har begått ett brott blir överbevisad utan i än högre grad att någon okyldig inte blir fälld.

Under en förundersökning måste man beakta att en misstänkt kan vara oskyldig även om han har erkänt brottet. Det är ofta inte möjligt att under en förundersökning undvika åtgärder som hos utomstående kan framkalla misstankar om att någon som senare visar sig vara oskyldig har begått brott. Förundersökningen skall därför bedrivas så att ingen i onödan utsätts för misstanke. Förhör på t.ex. en arbetsplats kan hos den hördes arbetskamrater väcka oberättigade misstankar. Hänsynen kräver vidare att ingen i onödan utsätts för kostnad eller olägenhet.

Förundersökningen skall vidare bedrivas så skyndsamt som omständigheterna medger. Detta är av betydelse med hänsyn såväl till förundersökningens effektivitet som till vikten av att samhällets reaktioner följer i så nära anslutning till brottet som möjligt.

15.4 Förhör och vittnesplikt

Den utredningsverksamhet, som polis- och åklagarmyndigheterna bedriver under förundersökningen, tar sig olika former. Myndigheterna försöker skaffa sig en bild av vad som har hänt genom att göra direkta iakttagelser på brottsplatsen, ta hand om och analysera föremål och annat material med anknytning till saken samt höra personer som kan tänkas sitta inne med upplysningar av betydelse för utredningen. Med andra ord vilar förundersökningen i hög grad på att enskilda och andra myndigheter medverkar i utredningsarbetet. Detta är ett av skälen till att polis och åklagare får använda tvångsmedel och andra säkerhetsåtgärder i betydligt större utsträckning än vad som är tillåtet inom andra grenar av statens verksamhet.

Under förundersökningen får förhör hållas med envar som antas kunna lämna upplysning av betydelse för utredningen. Bestämmelsen gäller både personer som är misstänkta för brott och andra, t.ex. de som kan vittna i saken. När det gäller dessa senare är det inte fråga om vittnesförhör i RB:s mening. Någon edgång förekommer inte och en person som hörs under förundersökningen kan inte straffas för en lögnaktig utsaga. De enda medel som står till förfogande för att förmå någon att medverka vid förhör under förundersökningen är medtagande resp. hämtning till förhör samt kvarhållande för förhör.

Det finns inga bestämmelser som anger var ett förhör bör äga rum. Undersökningsledaren eller den polisman som har fått i uppdrag att hålla förhöret beslutar om detta. Vanligast är

att förhör hålls i förhørsledarens tjänsterum. I enklare mål kan förhör även ske per telefon. Telefonförhör hålls också i andra mål när det gäller att komplettera eller kontrollera uppgifter från ett tidigare förhör.

En person som skall höras under en förundersökning brukar i god tid kallas till förhöret. Förhör utan föregående kallelse sker dock om det skulle vara lämpligt från utredningssynpunkt.

Om den person som har kallats uteblir från förhöret utan giltig orsak, kan han hämtas, oavsett vilket brott utredningen gäller. En förutsättning är dock att väglängden mellan förhørsplatsen och den plats där han bor eller fanns när han tog emot kallelsen inte är längre än 50 km. I annat fall brukar förhørsledaren antingen själv resa till den kallade personens bostadsort eller låta polismyndigheten på platsen hålla förhöret.

Hämtning får i vissa fall ske utan föregående kallelse. Det gäller personer som kan antas nonchalera en kallelse, undanröja bevis eller på annat sätt försvåra utredningen. Det krävs dock att fängelse ingår i straffskalan för brottet.

Beslut om hämtning fattas av undersökningsledaren. I vissa fall - bl.a. vid fara i dröjsmål - får hämtning beslutas av förhørsledaren.

En person som är närvarande på en brottsplats är skyldig att på tillsägelse av polisman följa med till förhör oberoende av om han är misstänkt eller inte. Om han utan orsak vägrar att följa med, får polismannen ta med honom till förhör. Förhöret skall hållas omedelbart.

Vid medtagande till förhör liksom vid hämtning får det våld användas som med hänsyn till omständigheterna kan anses försvarligt.

En person som hörs under en förundersökning är skyldig att stanna kvar för förhör på t.ex. en polisstation under högst sex timmar. För den som kan misstänkas för brott får tiden utsträckas ytterligare sex timmar, alltså till tolv timmar, om det är av synnerlig vikt.

Vid ett förhör får inte användas hot, tvång, uttröttning eller löften och förespeglningar. Det är inte heller tillåtet att medvetet använda oriktiga uppgifter. Förhørsledaren får således inte felaktigt påstå t.ex. att en medgärningsman erkänt brottet eller att polisen hittat föremål eller handlingar som avslöjar den misstänkte.

Vägrar ett vittne att yttra sig under förundersökningen kan undersökningsledaren under vissa omständigheter begära förhör med vittnet inför domstol. Vittnet hörs då under ed och underkastas därmed de tvångsmedel som kan komma till användning vid sådana förhör, dvs. vitesföreläggande och häktning. Vidare kan vittnesförhör äga rum inför domstol om det är av synnerlig vikt att någon redan under förundersökningen hörs som vittne. Enligt motiven kan detta vara fallet om någon under förundersökningen har lämnat uppenbart oriktiga eller ofullständiga uppgifter eller om det är av stor betydelse att ett viktigt förhållande blir fastställt genom vittnesmål inför domstol.

Vittnesförhör under förundersökningen får endast äga rum om den som skall höras är skyldig att vittna i händelse av åtal. Bestämmelsen är således inte tillämplig på målsägande eller misstänkt. Förhör får inte heller äga rum förrän en viss person är misstänkt för brottet.

Från de nu nämnda förhören bör man skilja bevisupptagning för framtida säkerhet. Här är det inte fråga om förhör som ett led i förundersökningen utan om bevisning som sannolikt inte kommer att kunna tas upp under en huvudförhandling. Det kan t.ex. vara fråga om ett vittne som är svårt sjukt eller skall resa utomlands under en längre tid. Bevisupptagning i förväg kan begäras av både undersökningsledaren och den misstänkte.

15.5 Medverkan av sakkunnig

Undersökningsledaren har rätt att anlita sakkunnig. I vissa fall - exempelvis när det gäller att skaffa in ett utlåtande beträffande en misstänkt persons sinnesbeskaffenhet - måste undersökningsledaren vända sig till rätten, om han vill få en sakkunnig utsedd. I övriga fall kan undersökningsledaren välja mellan att själv utse sakkunnig eller att hos rätten göra framställning härom.

15.6 Den misstänkte och hans försvar

I RB läggs stor vikt vid att den misstänkte redan under förundersökningen skall ha möjlighet till ett effektivt försvar. En förutsättning för detta är att han i ett tidigt skede får reda på vad han är misstänkt för. Så snart någon är skäligen misstänkt för ett brott skall han underrättas om misstanken när han hörs. Samtidigt skall han underrättas om att han har rätt att anlita försvarare samt att offentlig försvarare under vissa förutsättningar kan förordnas honom.

Det är av stor betydelse att den misstänkte och hans försvarare får tillgång till utredningsmaterialet. Åtal får inte beslutas förrän den misstänkte och försvararen har fått del av allt material från förundersökningen, och de skall också ha haft tillfälle att gå igenom materialet och att komma med invändningar eller begära ytterligare åtgärder. En sådan

begäran skall bifallas, om det kan antas att den begärda åtgärden är av betydelse för utredningen.

15.7 Tvångsmedel enligt RB

15.7.1 Inledning

Termen tvångsmedel används inom juridiken i flera olika betydelser. De tvångsmedel som kommer att beskrivas här är de åtgärder som anges som tvångsmedel i 24-28 kap. RB. Dessa åtgärder är gripande, anhållande, häktning, övervakning, reseförbud, anmälningsskyldighet, kroppsvisitation, kroppsbesiktning, tagande av blodprov och tagande av fingeravtryck och fotografi (personella tvångsmedel) samt kvarstad, beslag, avstängande av byggnad, rum eller område och husrannsakan (reella tvångsmedel).

Tvångsmedlen kommer främst till användning under förundersökningen. Om tvångsmedlen inte används med tillräcklig skyndsamtet förfelar de oftast sin uppgift. Den misstänkte hinner ge sig av eller hålla sig undan, bevis och föremål av betydelse kan undanröjas osv. Beslut om tvångsmedel kan dock meddelas även sedan åtal väckts.

Beslut om tvångsmedel fattas i princip endast av rätten eller åklagaren. Vid fara i dröjsmål får i vissa fall polisman besluta om tvångsmedel. Det vanliga är att en myndighet beslutar om tvångsmedel, medan en annan myndighet, vanligen polismyndigheten, svara för verkställigheten.

15.7.2 Häktning

Av tvångsmedlen är häktning det mest ingripande. Häktning innebär att den misstänkte under den tid som förundersökningen och/eller huvudförhandlingen pågår och längst tills

lagakraftägande dom föreligger berövas sin frihet och hålls i förvar.

Den allmänna förutsättningen för häktning är att någon är på sannolika skäl misstänkt för brott. Sannolikheten behöver inte vara så stark att man med säkerhet kan räkna med en fällande dom. Vidare förutsätts för häktning att på brottet kan följa fängelse i ett år eller däröver. Domstolen måste dock ta hänsyn till vilket straff den misstänkte kan komma att dömas till. Om det finns skäl att anta att straffet inte blir svårare än böter, får häktning inte ske.

Häktning är aldrig obligatorisk. Om minimistraffet är fängelse i två år eller däröver skall häktning dock ske om det inte är uppenbart att anledning därtill saknas.

För att en person skall kunna häktas krävs vidare att vissa särskilda omständigheter föreligger. Man brukar tala om de s.k. häktningsgrunderna, nämligen flyktfara, kollusionsfara och fara för återfall i brott.

Flyktfara innebär att det finns risk för att den misstänkte ger sig iväg från hemorten eller att han på annat sätt håller sig undan.

Med kollusionsfara förstås att det finns risk för att den misstänkte undanröjer bevis eller att han på annat sätt försvårar utredningen. Det kan vara fråga om att förstöra eller gömma undan handlingar som är viktiga som bevis eller att övertala vittnen att lämna en för den misstänkte gynnsam berättelse osv.

Återfallsfara föreligger "om anledning förekommer att den misstänkte fortsätter sin brottsliga verksamhet".

Vid sidan av de nu nämnda huvudfallen finns några specialfall då häktning kan ske för brott av lindrigare art.

15.7.3 Anhållande och gripande

Beslut om häktning meddelas av allmän domstol. I avvaktan på rättens beslut kan den misstänkte anhållas. Anhållningsbeslut meddelas av åklagaren. Förutsättningarna för anhållande är desamma som för häktning. Anhållande kan dock i ett fall ske utan att det finns fulla skäl för häktning, nämligen om det är av synnerlig vikt att en misstänkt tas i förvar i avvaktan på ytterligare utredning.

De speciella fall då häktning får beslutas oberoende av brottets beskaffenhet gäller även för anhållande.

Ett anhållningsbeslut föregås i regel av ett gripande. Det innebär att den misstänkte grips och hålls i förvar. Ett gripande utförs vanligen av en polisman när anhållningsskäl finns men beslut om anhållande inte utan fara kan avvaktas.

Den anhållne skall få besked om vilket brott han är misstänkt för samt grunden för anhållandet. Han skall vidare hållas i förvar. Vanligast är att han förvaras i polisarrest eller häkte.

Senast dagen efter den då åklagaren fattat anhållningsbeslutet skall han bestämma om han skall begära den anhållne häktad eller frige honom. I fråga om personer som har anhållits i sin frånvaro räknas tiden från dagen för det förhör som hållits i anslutning till gripandet. Det är dock vanligt att ytterligare utredning behövs för att åklagaren skall kunna avgöra om den anhållne skall begäras häktad eller friges. Åklagaren får då vänta med sitt beslut till senast femte dagen efter anhållningsbeslutet. Sker ingen häktningsframställning inom denna tid, skall den anhållne friges.

15.7.4 Häktningsförhandling

När en framställning om häktning har kommit in till rätten skall häktningsförhandling äga rum "så snart ske kan" eller senast fjärde dagen därefter.

Skall huvudförhandling hållas inom en vecka från dagen för häktningsframställningen, kan förhandling i häktningsfrågan ske i samband med huvudförhandlingen.

Om rätten beslutar om häktning skall den, om åtal inte redan har väckts, bestämma den tid inom vilken åtal skall väckas. Denna tid får inte bestämmas längre än som finnes "oundgängligen nödvändig". Om den utsatta tiden överstiger två veckor, skall rätten så länge den misstänkte är häktad och till dess åtal väcks hålla ny häktningsförhandling med högst två veckors mellanrum. Vid större utredningar kan därför flera s.k. omhäktningar bli nödvändiga. Rätten kan dock bestämma längre tid mellan omhäktningarna om en förhandling inom den angivna tiden skulle vara utan betydelse t.ex. när den anhållne undergår rättspsykiatrisk undersökning.

En häktningsframställning är i princip offentlig. Förhandlingen kan dock hållas inom stängda dörrar, med hänsyn till bestämmelser om sekretess.

15.7.5 Reseförbud och anmälningsskyldighet

Reseförbud och anmälningsskyldighet är tvångsmedel som utgör alternativ till häktning. Reseförbud innebär ett förbud för den misstänkte att utan tillstånd lämna en viss vistelseort. Anmälningsskyldighet innebär föreskrift för den misstänkte att på vissa tider anmäla sig hos viss polismyndighet. Reseförbudet kan vara förenat med en särskild föreskrift, t.ex. att den misstänkte vissa tider skall vara tillgänglig i sin

bostad eller på sin arbetsplats. I samband med att reseförbud meddelas omhändertas också den misstänktes pass.

Reseförbud kan förenas med anmälningsskyldighet. I övrigt gäller samma bestämmelser för båda tvångsätgårderna.

En förutsättning för reseförbud är att någon är skäligen misstänkt för ett brott. Det är alltså här fråga om en svagare misstanke än vid häktning som kräver "sannolika skäl". Vidare skall på brottet kunna följa fängelse. Vid häktning krävs normalt att på brottet kan följa fängelse i ett år eller däröver. Reseförbud kan ersätta häktning om det skäligen kan befaras, att den misstänkte avviker eller på annat sätt undandrar sig lagföring eller straff men det i övrigt inte finns anledning att häkta honom.

Oberoende av brottets beskaffenhet kan reseförbud beslutas om det kan antas att den misstänkte ger sig av från landet för att komma undan lagföring eller straff.

Reseförbud beslutas av åklagaren eller rätten. Om reseförbudet har meddelats av åklagaren, får den misstänkte begära att rätten prövar förbudet.

När rätten beslutar reseförbud eller fastställer sådant beslut skall den bestämma en viss tid, inom vilken åtal skall vara väckt. Har förbudet beslutats av åklagare, skall åtal vara väckt senast inom en månad från det reseförbudet meddelades. Rätten får medge förlängning av tiden. Väcks inte åtal eller begärs inte förlängning inom den angivna tiden, skall reseförbudet omedelbart hävas.

Om den misstänkte överträder reseförbudet eller åsidosätter villkor som är förenat med förbudet, skall han genast anhållas eller häktas.

15.7.6 Kroppsvisitation och kroppsbesiktning

Andra tvångsmedel av s.k. personell natur är kroppsvisitation och kroppsbesiktning.

Kroppsvisitation innebär en undersökning av de kläder som någon bär på sig för att få tag i föremål som kan tas i beslag, t.ex. stöldgods eller brottsverktyg. Kroppsvisitation får ske på annan än den misstänkte endast om "synnerlig anledning förekommer" att man skall finna föremål som kan tas i beslag eller som är av annan betydelse för utredningen.

Kroppsbesiktning innebär en undersökning av själva kroppen och får endast företas på den misstänkte.

Både kroppsvisitation och kroppsbesiktning förutsätter att misstanke föreligger om brott på vilket kan följa fängelse.

Kroppsvisitation eller kroppsbesiktning beslutas av undersökningsledaren, åklagaren eller rätten. Om det är "fara i dröjsmål", får även en polisman fatta ett sådant beslut.

En person som är häktad eller anhållen måste finna sig i att fotografi och fingeravtryck tas på honom. Han kan även underkastas "annan dylik åtgärd", t.ex. hårprov, fotavtryck och handavtryck.

15.7.7 Kvarstad

Det tvångsmedel som används för att säkra betalningen av t.ex. böter, skadestånd eller annan ersättning är kvarstad.

Förutsättningarna för att kvarstad skall få användas är att någon är "skäligen misstänkt" för brott och att det finns risk för att den misstänkte genom att avvika, skaffa undan egendom eller på annat sätt undandrar sig att betala böter,

värdet av förverkad egendom, eller annan ersättning till det allmänna eller skadestånd eller annan ersättning till målsägande som kan antas komma att ådömas honom. Kvarstad kan läggas på så mycket att den misstänktes egendom som svarar mot skulden.

I beslut om kvarstad bestäms inte vilken egendom, som åtgärden skall avse, utan endast att egendom motsvarande ett visst värde skall beläggas med kvarstad. Verkställigheten beslutas och genomförs av kronofogdemyndigheten enligt reglerna i utsökningsbalken.

Kvarstad syftar till att säkerställa betalning. Den misstänkte kan därför undvika tvångsmedlet genom att ställa säkerhet.

Kvarstad beslutas av rätten på yrkande av åklagaren eller målsäganden. Sedan åtal har väckts får rätten även självanta upp frågan.

I avvaktan på rättens beslut kan undersökningsledaren eller åklagaren ta lös egendom i förvar.

När åklagaren har beslutat att ta viss egendom i förvar skall han "så snart ske kan" eller senast på femte dagen hos rätten lämna in en begäran om kvarstad. Rätten skall sedan på fjärde dagen efter det att begäran har kommit in hålla förhandling.

Beslutas om kvarstad vid en särskild förhandling skall rätten bestämma inom vilken tid åtal senast skall vara väckt. Om inte åtal väcks i tid och begärs inte heller förlängning av åtalstiden, skall rätten omedelbart häva kvarstaden.

15.7.8 Beslag

Vid förundersökning är det ofta viktigt att undersökningsledaren får tillgång till föremål och skriftliga handlingar som kan ha betydelse som bevis. Det tvångsmedel, som kommer till användning för detta ändamål är beslag. Beslag används också för att ta hand om stöldgods och förverkad egendom.

Om det "skäligen kan antagas" att ett föremål eller en skriftlig handling kan ha betydelse för utredningen av ett brott får det tas i beslag. Detsamma gäller om föremålet eller handlingen avhänts någon genom brott eller är förverkat på grund av brott.

Beslag kan användas oberoende av brottets beskaffenhet. Den handling eller det föremål som skall tas i beslag behöver inte finnas hos den misstänkte. Vem som innehar föremålet eller handlingen saknar betydelse. Det behöver inte föreligga misstankar mot någon viss person för att ett beslag skall kunna göras.

Beslut om beslag fattas av undersökningsledaren eller åklagaren. Den som drabbats av ett beslag kan begära rättens prövning. Rätten kan även ta upp frågan om beslag efter särskilt yrkande från undersökningsledaren eller åklagaren. Vidare kan rätten självmant besluta om beslag när det är fråga om föremål eller handlingar som "företes vid rätten eller eljest är tillgängliga för beslag".

Det är inte alltid möjligt att avvakta beslut om beslag från åklagare eller rätten. En polisman har därför möjlighet att ta i beslag föremål som påträffas i samband med t.ex. gripande, husrannsakan, kroppsvisitation eller annars vid "fara i dröjsmål".

När beslag har beslutats av undersökningsledaren eller åklagaren skall åtal vara väckt senast inom en månad efter det att beslaget har verkställt. Om värdet av det beslagtagna föremålet understiger ettusen kronor gäller dock inte denna tidsgräns. I fråga om räkenskapsmaterial tillämpas en månadsregeln.

Då rätten förordnar om beslag eller fastställer verkställt beslag skall den också bestämma den tid inom vilken åtal skall vara väckt.

Väcks inte åtal inom föreskriven tid eller begärs inte förlängning av tiden hos rätten, skall beslaget hävas.

Vissa inskränkningar gäller i fråga om beslag av skriftliga handlingar.

Beslag av skriftlig handling får inte ske om handlingen innehas av personer som enligt 36 kap. 5 § RB är underkastade viss tystnadsplikt och handlingen kan antas innehålla något som omfattas av tystnadsplikten. Detsamma är fallet om handlingen innehas av den till förmån för vilken tystnadsplikten gäller. Har däremot handlingen kommit i någon annan persons händer, kan handlingen beslagtas. De personer som enligt 36 kap. 5 § RB inte är skyldiga att vittna och således har tystnadsplikt är vissa ämbets- och tjänstemän samt advokat, läkare, sjuksköterska m.fl. och deras biträden. Detsamma gäller för rättegångsombud, biträde eller försvarare under förutsättning att det inte är föreskrivet svårare straff än fängelse i två år för det aktuella brottet.

Skriftliga meddelanden mellan den misstänkte och sådana nära anhöriga till honom, som enligt lag inte är skyldiga att vittna, får inte heller tas i beslag. Förbudet gäller om handlingen finns hos den misstänkte eller en anhörig till honom. Skriftliga meddelanden mellan anhöriga inbördes får

inte heller tas i beslag. Syftet med bestämmelserna är att skydda förtroeligheten mellan nära anhöriga. Skriftliga meddelanden mellan den misstänkte och anhöriga samt mellan anhöriga inbördes kan emellertid tas i beslag, om minimistraffet för brottet är två år. Vid allmänfarliga brott, högmålsbrott och brott mot rikets säkerhet kan beslag ske oberoende av påföljden för brottet.

Brev, telegram eller andra försändelser - även paket - som finns hos post- eller telegrafverket får tas i beslag om på brottet kan följa fängelse i ett år eller däröver. Vidare skall försändelsen kunna tas i beslag hos mottagaren med hänsyn till de inskränkningar som tidigare har nämnts.

En handling som tas i beslag får inte närmare undersökas av annan än rätten, undersökningsledaren eller åklagaren. Sak-kunnig eller annan, som anlitas för utredningen, kan emellertid få granska handlingen. Om den som verkställer beslaget inte får undersöka handlingen, skall han försegla den. Handlingen skall sedan undersökas så snart som möjligt. Om innehållet i en försändelse kan meddelas mottagaren, skall avskrift eller utdrag ur handlingen skickas till honom.

15.7.9 Husrannsakan

Husrannsakan innebär ingrepp i hemfriden som under vissa förutsättningar får företas av polis eller åklagare.

Om det finns anledning misstänka att ett brott har begåtts, får husrannsakan göras i hus, rum eller slutet förvaringsställe för att söka efter föremål som kan tas i beslag och för att utröna omständighet som kan vara av betydelse för utredningen.

Husrannsakan för att söka efter föremål får inte ske när det är fråga om bötesbrott. Husrannsakan för att söka efter en

person, som skall gripas, anhållas, häktas eller hämtas till förhör och likande får ske utan särskilt krav på brottets beskaffenhet. Endast om husrannsakan sker för eftersökande av den som skall delges stämning i brottmål krävs att fängelse är stadgat för brottet. Den eftersökte behöver inte heller vara den som är misstänkt för brottet även om detta är det vanligaste. Målsägande och vittne kan också eftersökas för att t.ex. hämtas till förhör eller till förhandling inför rätten. Sker husrannsakan hos annan person än den som söks, krävs dock "synnerlig anledning" för misstanken att den som söks uppehåller sig där. Detsamma gäller när husrannsakan sker hos annan person än den misstänkte, för att söka efter föremål.

Husrannsakan kan ske i hus, rum eller slutet förvaringsställe. Med hus menas inte endast bostadshus utan också ekonomibyggnader, fabriker, magasin o.d.

Husrannsakan beslutas i regel av undersökningsledaren eller åklagaren. Rätten kan också fatta beslut om husrannsakan men det förekommer sällan.

Husrannsakan skall genomföras så hänsynsfullt som möjligt. Låst rum eller förvaringsställe får om det är nödvändigt öppnas med våld. Husrannsakan får i princip företas endast mellan klockan 06 och klockan 21. Den får dock äga rum andra tider på dygnet om det finns särskilda skäl.

Husrannsakan genomförs ofta överraskande. Någon underrättelse att husrannsakan skall äga rum behöver nämligen inte sändas ut. Ett trovärdigt vittne bör helst närvara vid förrättningen. Även den som blir utsatt för husrannsakan skall ha möjlighet att närvara liksom hans hemmavarande husfolk. Husrannsakan får dock inte fördröjas för att de personer det gäller inte går att få tag i. Om husrannsakan har skett utan att sådan person varit närvarande, skall han i efterhand underrättas om förrättningen.

16.1 Inledning

I detta kapitel redovisas till en början vissa motioner i riksdagen, som tar upp frågor om bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen (1975:1027). Därefter återges från ämbetsberättelserna uttalanden av JO om tillämpningen av skatteförvaltningens utredningsbefogenheter. Det följande avsnittet innehåller utdrag ur JO:s beslut 1984:1 "JO om moderna efterforskningsmetoder i skatte- och kronofogdemyndigheternas verksamhet - en undersökning av laglighet och lämplighet". Vidare redovisas vissa synpunkter från den inom riksskatteverket upprättade rapporten 1983:1 "Skatter och skattekontroll; Förutsättningar för en effektiv kontrollverksamhet". Slutligen återges det huvudsakliga innehållet i skrivelser från Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund till regeringen vilka skrivelser har lämnats över till USS-utredningen.

16.2 Vissa motioner och riksdagsbehandlingen av dem

I riksdagen har vid olika tillfällen väckts motioner som har tagit upp bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen (1975:1027). I motionerna har begärts både en total översyn av lagen och begränsade ändringar i den.

I motionerna 1976/77:604, 1983/84:947 och 1984/85:411 avsåg yrkandet en total översyn av lagen.

I motionerna 1976/77:936, 1978/79:498, 1982/83:166, 1983/84:479 och 1984/85:310 begärdes ändringar i lagen så att den endast tillämpades vid skälig misstanke om brott och att beslut om säkringsåtgärd endast skulle få fattas av skattedomstol i första instans.

Motionen 1983/84:2172 innehöll nyssnämnda yrkande om att säkringsåtgärd skulle förutsätta domstolsbeslut.

I motionen 1984/85:455 hemställdes att lagen skulle ändras så att den enskildes ställning stärks.

Skatteutskottet anförde vid sin behandling av motionerna 1976/77:604 och 936 bl.a. följande (SkU 1977/78:10 s. 4).

Bevissäkringslagen trädde i kraft den 23 december 1975 och torde enligt riksskatteverkets uppfattning ha haft en betydande preventiv verkan. Den har nämligen hittills tillämpats endast i ett fåtal fall, företrädesvis för beslag av bevismaterial. Enligt vad utskottet erfarit har den praktiska tillämpningen inte heller medfört svårigheter vare sig för de granskade eller för kontrollmyndigheterna. Utskottet bortser då från att grundlagsreglerna om anonymitetsskydd hos massmediaföretag medfört vissa problem vid taxeringsrevision hos tidningsföretag. Denna fråga är emellertid redan uppmärksammat inom riksskatteverket. Det bör också framhållas, att man i de uppmärksammade fall, där kritik riktats mot kontrollmyndigheternas och åklagarmyndigheternas handläggning av utredningar om misstänkta skattebrott, inriktat kritiken på förhållanden som ligger utanför bevissäkringslagens tillämpningsområde.

Mot bakgrund härav och innan ytterligare erfarenheter av den nya lagstiftningen vunnits är utskottet inte berett tillstyrka en allmän översyn av bevissäkringslagen. Utskottet vill emellertid i detta sammanhang erinra om sitt uttalande i betänkandet SKU 1975/76:12 att riksskatteverket noggrant bör följa tillämpningen av lagstiftningen och föreslå de ändringar som kan bli nödvändiga. Utskottet avstyrker således bifall till utredningsyrkandet i motionen 1976/77:604.

Utskottet behandlar här efter yrkandet i motionen 1976/77:936 att bestämmelserna i bevissäkringslagen endast skall få tillämpas om skäligen misstanke om skattebrott föreligger. Ett liknande motionsyrkande avslogs av riksdagen, när propositionen med förslag till bevissäkringslag behandlades 1975. Utskottet (SkU 1975/76:12) erinrade därvid bl.a. om att i de fall misstanke om skattebrott föreligger kunde straffprocessuell förundersökning igångsättas, varvid betydligt mer ingripande tvångsmedel än enligt bevissäkringslagen kunde komma i fråga. I de situationer då bevissäkringslagen var avsedd att tillämpas fanns, framhöll utskottet, ofta inte anledning misstänka brott, utan syftet med säkringsåtgärderna var att granskningsmyndigheterna omedelbart skulle få tillgång till räkenskaper och annat bevismaterial, som den granskade var skyldig att förete för kontroll men utan godtagbar anledning vägrade att utlämna.

Utskottet har inte funnit anledning att ändra sin uppfattning och avstyrker således bifall till berörda yrkande i motionen 1976/77:936.

Beträffande yrkandet i samma motion att endast länsskatterätten bör få besluta om säkringsåtgärd vill utskottet framhålla, att behov av en sådan åtgärd ofta kan konstateras först sedan granskningen påbörjats, varför det i regel är omöjligt att i förväg avgöra om tvångsmedel kan bli nödvändiga för att få tillgång till erforderligt kontrollmaterial. Eftersom de situationer då säkringsåtgärder aktualiseras fordrar ett snabbt ingripande, om syftet med åtgärderna inte skall förfelas, är det enligt utskottets mening angeläget att säkringsåtgärd kan beslutas och verkställas utan dröjsmål. Beslutanderätten rörande andra säkringsåtgärder än eftersökning i privatutrymme bör därför tillkomma granskningsledaren och inte länsskatterätten.

Med det anförda avstyrker utskottet bifall till motionen 1976/77:936 även i denna del.

Riksdagen beslöt i enlighet med utskottets hemställan.

Vid sin behandling av övriga motioner hänvisade skatteutskottet i sina betänkanden (SkU 1978/79:40 s. 3, 1982/83:49 s. 7, 1983/84:35 s. 9 och 1984/85:48 s. 4) till sina uttalanden i SkU 1977/78:10. De senaste årens betänkanden har därjämte innehållit en erinran om att USS-utredningen erhållit regeringens uppdrag att utvärdera erfarenheterna av bevissäk-

ringslagen för skatte- och avgiftsprocessen. I samtliga fall har riksdagen beslutat i enlighet med utskottets hemställan.

16.3 JO:s uttalanden om tillämpningen av skatteförvaltningens utredningsbefogenheter

16.3.1 Skyldigheten att dokumentera vad som tillförts en utredning och skyldigheten att kommunicera sådan dokumentation med den berörde

JO har återkommande betonat (bl.a. i 1985/86 s. 352) vikten av att skattemyndigheterna iakttar sin kommunikationsskyldighet enligt 15 § förvaltningslagen och kritiserat de myndigheter som har åsidosatt denna bestämmelse. Den skattskyldige skall ha besked om innehållet i kontrolluppgifter, revisionspromemorior och andra uppgifter som har förts till ärendet av annan än honom själv innan beslut fattas. Med andra ord skall han få ta del av uppgifter som har arbetats ut inom skatteadministrationen eller kommit från tredje man, i de fall dessa uppgifter inte stämmer överens med uppgifterna i deklarationen eller om de annars är av betydelse för ett beslut i ärendet. Enligt JO bör fristen för att komma in med yttrande normalt vara 14 dagar. Minimifristen - 5 dagar - bör bibehållas men användas med stor försiktighet.

JO har i olika sammanhang påpekat att uppgifter som inhämtas muntligen måste dokumenteras på ett tillfredsställande sätt. Det innebär bl.a. att anteckningar bör dateras och signeras innan de läggs in i akten. Detsamma gäller i fråga om iakttagelser vid t.ex. taxeringsbesök.

I ett ärende (1984/85 s. 307) riktade anmälaren klagomål mot en taxeringsrevisor för att denne skulle ha besökt anmälares hustru i bostaden under en tid av fem timmar samtidigt som anmälaren var inlagd på sjukhus. Besöket skulle enligt anmälaren ha varit pressande för hustrun. Taxeringsrevisorn för-

nekade vad som lades honom till last. I ärendet fanns ingen i ordnade former gjord dokumentation om besöket och dess längd.

JO uttalade i sitt beslut i ärendet bl.a. följande.

"När det gäller förhör och andra åtgärder i samband med förundersökning enligt rättegångsbalkens regler skall enligt 20 § förundersökningskungörelsen tid och plats för företagande av åtgärderna antecknas. I förhørsprotokoll som upprättas under förundersökning antecknas regelmässigt tiden för när ett förhör påbörjas och avslutas. Jag anser att motsvarande krav på ordnat förda anteckningar om en taxeringsrevisors samtal med och besök hos den reviderade eller andra berörda personer bör uppställas. Med sådana uppgifter rutinmässigt antecknade i revisionsakten vinner man ökad klarhet om gången av en revision. Jag vill rekommendera riksskatteverket och utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen att överväga åtgärder för att förbättra rutinerna för tidrapportering i revisionsverksamheten i enlighet med vad jag nu har sagt."

Vill inte den som frivilligt lämnar uppgifter att hans identitet skall röjas för den skattskyldige, anser JO (1978/79 s. 318) att skattemyndigheterna bör avstå från att använda uppgifterna. Annars försvårar man för den skattskyldige att bemöta eller argumentera mot beslutet.

16.3.2 Utnyttjande av tredje man som upplysningskälla

Skattemyndigheternas utnyttjande av tredje man, d.v.s. någon som lagstiftaren inte har ålagt skyldighet att lämna uppgifter, som informationskälla i utredningsarbetet har tagits upp av JO vid flera tillfällen.

Från JO:s beslut 1982/83 s. 272 återges följande allmänna synpunkter.

Det finns ingen författningsbestämmelse som förbjuder en taxeringsnämnd (eller någon annan myndighet för den delen) att använda en utomstående tredje man som informationskälla. Men nämnden kan inte kräva att en sådan

tredje man skall lämna några uppgifter till nämnden. Om nämnden skall få tillgång till de uppgifter som den tredje mannen eventuellt sitter inne med, beror helt på om han eller hon är villig att lämna nämnden dem. Och villigheten att medverka i en utredning kan komma att påverkas när den tilltänkte "informatören" inser att vad som sägs kan läggas till akten i ärendet, att den som nämndens undersökning avser kan komma att få del av uppgifter som lämnas, att en part har principiell rätt till full insyn i ärendet och att någon anonymitet inte kan påräknas.

Det är m.a.o. ganska mycket som gör tredje man - i de fall där det inte finns någon lagstadgad upplysningsplikt - till en ganska bräcklig informationskälla. Samtidigt är det ju klart att uppgifter från tredje man i vissa situationer kan lämna skattemyndigheterna värdefull hjälp i deras strävanden att åstadkomma en rättvis och riktig taxering. Vill man skapa garantier för att denna informationskälla skall kunna utnyttjas effektivare och säkrare återstår inget annat än att genom lagstiftning utvidga upplysningsplikten till nya situationer. Det kan här erinras om att den nya utsökningsbalken (4 kap. 15 §) har regler om tredje mans upplysningsplikt. Jag menar att man allvarligt bör överväga regler av den typen även på skattelagstiftningens område.

- - - -

Jag vill här säga att skattemyndigheterna enligt min mening definitivt inte bör använda den här utredningsmetoden när det är fråga om att få information om t.ex. en persons levnadsförhållanden eller andra frågor där det kommer in betydande moment av värderingar, uppskattningar eller omdömen. Skall utomstående tredje män tillfrågas av skattemyndigheterna bör det som jag ser det röra konkreta saker. Jag anser dock inte att taxeringsnämnden och dess ledamöter själv bör göra sådana förfrågningar - jag bortser då från frågor till kategorin arbetsgivare etc. enligt vad jag nyss sagt och från situationer där nämnden på detta sätt enkelt kan agera till den skattskyldiges förmån. I ärenden där det i taxeringsnämnden uppkommer fråga om behovet av mera ingripande eller komplicerade utredningsåtgärder bör taxeringsnämnden göra framställning om taxeringsrevision. Inom ramen för det förfarandet bör förfrågningar av den här typen kunna göras i vissa situationer.

JO:s beslut 1977/78 s. 310 avsåg en taxeringsrevision hos en bilskola. Revisorn hade skickat en förfrågan till skolans tidigare elever om bl.a. erlagda avgifter till skolan. Ele-

verna hör inte till kretsen av uppgiftsskyldiga. En förfrågan måste i ett sådant läge enligt JO förses med en uttrycklig uppgift om att besvarandet är frivilligt. Vägen att vända sig med förfrågan utanför kretsen av uppgiftsskyldiga borde enligt JO utnyttjas restriktivt och föregås av en kvalificerad förhandsbedömning, lämpligen av den som hade utfärdat revisionsförordnandet.

16.3.3 Beslut om revision

En revision får genomföras endast beträffande den som beslutet om revision avser (1982/83 s. 303). Det är inte ovanligt att en revision av ett fåmansbolag mynnar ut i promemorior som avser även företagsledare och delägare utan att beslutet om revision gäller dessa. JO vill inte kritisera förfarandet, men framhåller att revisorn självfallet måste ha ett formellt förordnande för att få granska andra ekonomiska förhållanden för delägaren etc. än sådana som har med företaget att göra.

JO:s beslut 1978/79 s. 320 avsåg en funktionär hos taxeringsnämnden som hade ansett sig förhindrad att ta del av räkenskapsmaterial som hade erbjudits av den skattskyldige för att bemöta en ifrågasatt skönstaxering. Den skattskyldige hade tidigare i ärendet lämnat sin deklaration och besvarat en relativt detaljerad förfrågan från nämnden. JO ansåg att det inte var så konstigt att den skattskyldige ville åberopa sina räkenskaper. Det tedde sig direkt stötande att man vägrade ta del av materialet. Nämnden borde enligt JO granska materialet så långt att den kunde bilda sig en uppfattning om det berättigade i att frångå deklarationen. Det fick dock inte bli tal om att genomföra en formlig taxeringsrevision.

16.3.4 Det material som skall tillhandahållas vid en revision

Att en granskningsman har rätt att ta del av en läkares patientbok eller -kort framgår av flera JO-beslut, t.ex. 1974 s. 489 och 1976/77 s. 259. JO framhåller, att det vid granskning av den som tillhör en sådan yrkeskategori att han är underkastad tystnadsplikt kan vara skäl att erinra den granskade om innehållet i 56 § 4 mom. TL, dvs. att det är möjligt för honom att begära att en viss handling tas undan från granskningen. Även handlingar som upprättas av ett bolags internrevisorer skall enligt JO (1978/79 s. 315) hållas tillgängliga för granskning vid revision hos bolaget.

I ett ärende hade granskaren på eget initiativ och utan att fråga den granskade tagit fram ytterligare handlingar ur ett skåp. I sitt beslut betonar JO vikten av att en granskningsman när kontrollen inleds klargör vilket material som skall granskas och att han och den granskade lägger fast spelreglerna dem emellan om hur man skall förfara om granskningsmannen vill ha del av ytterligare upplysningar och material.

16.3.5 Förrättningar hos enskilda

Det är enligt JO (1982/83 s. 315) självklart att myndighetspersoner vid förrättningar om det begärs legitimerar sig och att de i varje fall talar om vad de heter, från vilken myndighet de kommer och vilka uppgifter de har.

I ett fall hade en taxeringsrevisor i samband med en överenskommen syn av en hyresfastighet som var avsedd att klarlägga fördelningen av kostnader för reparation och ombyggnad ett visst år gjort iakttagelser som var av betydelse även för bedömningen av värdet av fastighetsägarens förmån av hyresfri bostad ett annat år. JO kritiserade (1982/83 s. 302) revisorn för att han inte före besikten eller under dess gång konkret hade tagit upp även den sista frågan och alltså inte

klart och otvetydigt låtit den skattskyldige förstå under vilka förutsättningar han tog emot revisorn och vad besöket skulle gälla.

Om taxeringsrevisioner i frånvaro av den berörde har JO uttalat bl.a. följande (1982/83 s. 305). Två taxeringsrevisorer hade på avtalad tid för att genomföra taxeringsrevision kommit till de lokaler där den person, vars rörelse skulle granskas, drev sin verksamhet. Lokalerna användes också i andra personers verksamhet. Revisorerna fick tillträde till lokalerna men den revisionen avsåg infann sig inte.

Utredningen i ärendet visade bl.a. att den ene revisorn hade bläddrat i ett telefonregister som hade upprättats av den revisionen avsåg och att revisorerna hade samtalat med dem som arbetade i lokalerna om verksamheten. Vidare hade de i revisionspromemorian antecknat att de vid besök i verksamhetslokalerna hade kunnat konstatera att några räkenskaper inte syntes finnas där.

JO förklarade att revisorerna skulle ha inväntat den revisionen avsåg. Deras uppdrag att utföra revision gav dem inte befogenheter att företa något utan att företrädare för bolaget var närvarande. De borde därför inte ha inlåtit sig i samtal med dem som uppehöll sig i lokalerna om hur verksamheten där bedrevs och revisorn skulle ha avstått från att bläddra i telefonregistret. - En taxeringsrevision måste klart hållas isär från en förrättning enligt bevissäkringslagen med dess särskilda krav.

I ett annat fall (1977/78 s. 281) hade i samband med taxeringsrevision hos en skattskyldig en annan taxeringsfunktionär än revisorn i sin egenskap av fastighetstaxeringsnämndens ordförande besökt platsen för den skattskyldiges fritidsfastighet. Besöket gjordes utan föregående underrättelse och utan att den skattskyldige var närvarande. På begäran av revisorn gjordes från fönstret iakttagelser av byggnadens

inredning. Revisorn fick sedan en rapport om iakttagelserna. JO slog fast att om det vid taxeringsrevisionen ansågs värdefullt att få reda på hur fritidsfastigheten var inredd borde man i första hand ha uppmanat den skattskyldige att själv upplåta fastigheten för besiktning och samtidigt bereda honom tillfälle att närvara (se även 1985/86 s. 352).

Kvitto på mottagna handlingar som skall granskas vid taxeringsrevision skall enligt JO (1969 s. 365) lämnas omedelbart och inte först sedan de tagits med till granskarens expedition.

16.3.6 Tillämpningen av bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen (1975:1027)

JO har granskat en del fall som rör tillämpningen av bevissäkringslagen. I 1982/83 s. 319 anför han bl.a. följande.

Bevissäkringslagen innehåller en komplicerad reglering. Bestämmelserna skall tillämpas av tjänstemän från olika myndigheter som har att fullgöra olika kvalificerade funktioner i sammanhanget. Dessa bestämmelser skall tillämpas i mycket känsliga, ibland dramatiska situationer som fordrar både fasthet och lyhördhet för de rättskyddsbehov som föreligger. Det är stora krav som måste ställas på de tjänstemän som ansvarar för åtgärderna. Jag är inte beredd att, med utgångspunkt i det material som jag hittills har tagit del av, göra några mera ingående uttalanden om lagens regler och dess tillämpning. Jag vill dock understryka vikten av att förrättningar enligt bevissäkringslagen föregås av noggrann planering i samråd mellan de tjänstemän som skall delta så att var och en inför förrättningen är klar över sin roll och sina befogenheter i de olika situationer som kan tänkas uppkomma när förrättningen verkställs. Detta kan fordra ett sammanträde där länsstyrelsens och kronofogdemyndighetens ansvariga och i förrättningen deltagande personal gemensamt går igenom den aktuella arbetsuppgiften.

16.3.7 Tidpunkten för åtalsanmälan

Det bör enligt JO inte komma i fråga att påkalla ett straffprocessuellt förfarande för att få tillgång till uppgifter

till ledning för taxering. Åtalsanmälan är en allvarlig sak och skall föregås av noggranna överväganden. Syftet med anmälan får inte bara vara det att man vill få t.ex. en husrannsakan till stånd (1978/79 s. 274).

JO har även kritiserat dröjsmål med åtalsanmälan (1967 s. 544).

16.3.8 Utnyttjande av förundersökningsprotokoll i revisionspromemorior

I revisionsärenden bör man enligt JO (1984/85 s. 304) inte dra alltför stora växlar av förhör som har hållits vid en förundersökning i brottmål. Uppgifterna där lämnas i ett för de flesta ganska ovanligt sammanhang och oftast utan att den som hörs har en tanke på att vad som sägs kan komma att åberopas i ett helt annat slags process, som inte ens behöver gälla honom själv. En misstänkt har dessutom inte någon sanningsskyldighet. Den pressade situationen som ett polisförhör ofta innebär kan också medföra att den hörde underlåter att korrigera sakfel, som kan synas bagatellartade i det sammanhang som förhören äger rum, eller kanske saknar betydelse i det aktuella brottmålet. Det är vidare viktigt att kontrollera att de uppgifter man använder är sådana som den förhörde har fått tillfälle att ta del av och kunnat korrigera. Att den kontrollen har gjorts bör enligt JO framgå av promemorian.

16.3.9 Anlitandet av taxeringsrevisor som sakkunnig vid polisutredningar

Att taxeringsrevisor anlitas som sakkunnig under en polisutredning kritiserar inte JO (1978/79 s. 280). Den sakkunskap revisorerna besitter dels rent allmänt, dels i det speciella ärendet bör utnyttjas. Inte heller har JO något att invända mot att en revisor biträder vid husrannsakan och därvid talar om vilka handlingar som kan vara av värde för utredningen.

Därigenom undviks att onödiga handlingar tas med från för-
rättningen. JO framhåller att det bör göras fullständigt
klart för den, mot vilken tvångsätgärden företas, vem skatte-
revisorn är och att denne inte ingår i själva polisstyrkan.
Skatterevisorn skall givetvis också uppträda så att det inte
kan uppstå någon tvekan i detta hänseende.

16.4 JO om moderna efterforskningsmetoder i skatte- och
kronofogdemyndigheternas verksamhet - en undersök-
ning av laglighet och lämplighet, 1984:1

16.4.1 Inledning

I rubricerade beslut har JO lagt fram synpunkter på princi-
perna för och metoderna i den del av skatte- och kronofogde-
myndigheternas verksamhet som brukar betecknas efterforsk-
ning. I beslutet behandlas inte enbart traditionella tvångs-
medel som husrannsakan och bevissäkring. Där tas också upp
nyare företeelser inom utredningsmetodik som utan att vara
förenade med något tvång tjänstemannen själv kan sätta in
ändå av den enskilde upplevs som tvångssanktionerade, låt
vara att tvånget för att förverkligas måste kompletteras med
en särskild förrättning (polisjär handräckning, bevissäkring
etc.).

16.4.2 Allmänna krav och förutsättningar för tvångsmedels-
användning

JO anger att följande förutsättningar bör gälla för tvångsme-
delsanvändning.

o Positivt lagstöd

o Åtgärderna skall tillgripas när det föreligger behov av dem
och utan att strängare medel än som fordras för ändamålet
används (behovs- och proportionalitetsprinciperna)

- o Åtgärden skall förberedas noga. I förberedelserna bör ingå att klart och entydigt ange syftet för ingripandet. Det får inte bli fråga om vad som i engelskspråkig litteratur på området brukar kallas för "a fishing-expedition" ("vi kastar väl ut och ser vad vi får")
- o Kvalificerad personal skall göra ställningstagandena. Om sakkunniga biträden skall medverka (t.ex. taxeringsrevisorer som biträder vid en polisiär husrannsakan) krävs noggrann planering av ingripandet och klarläggande av både praktiska och rättsliga frågor och av vars och ens befogenheter bland de medverkande.

Det är enligt JO särskilt viktigt att syftena med åtgärderna och befogenhetsramarna omkring dem slås fast i förväg för att ingreppet skall kunna genomföras korrekt. Ju noggrannare åtgärden planeras, desto färre improvisationer tvingas man till under förrätningens gång; på så sätt minskar risken för fel och misstag samtidigt som den svåra hanteringen av över-skottsinformation underlättas. Dokumentationskravet måste också ställas högt.

16.4.3 Frågan om tvång och samtycke

I frågan om tvång och samtycke anför JO bl.a. följande.

Regeringsformens regler i 2 kap. 6 § förbjuder myndigheterna att utan lagstöd göra bl.a. husrannsakan eller annat "liknande intrång". I begreppet intrång ligger att åtgärden skall vara påtvingad. Betyder det att myndigheter kan göra undersökningar i den fredade sfären utan lagstöd men under åberopande av att den enskilde frivilligt samtyckt till åtgärden?

Numera - efter införandet av regeringsformen - har på skatteområdet införts regler om myndighetsbesök hos enskilda efter träffad överenskommelse (taxeringsbesök etc.).

På rättegångsbalkens område finns sedan länge en klar reglering av frågan. I 28 kap. 1 § tredje stycket rätte-

gångsbalken står det, att samtycke inte får åberopas till stöd för husrannsakan hos den misstänkte om han inte själv begärt åtgärden. Ett antal vägledande JO-uttalanden finns också. Den delen av saken behandlar jag inte vidare här. Inom förvaltningsrätten är läget oklarrare. Regleringen är splittrad och de regler om besök efter överenskommelse, som införts på skattelagstiftningens område och som tillkommit i det i och för sig vällovliga syftet att "avdramatisera kontakterna mellan myndigheten och den enskilde", föregicks inte av någon principiell, rättsligt anlagd diskussion.

Jag tycker själv inte att en ordning med myndighetsbesök efter överenskommelse innebär någon särskilt lyckad lösning vare sig principiellt eller praktiskt. Det betyder att man klär den järnhand, som både den enskilde och tjänstemannen vet att myndigheten ändå har, i en frivillighetens silkesvante; den enskilde har ju inte något reellt val när tjänstemannen ber att få besöka honom vare sig myndigheten har en tvångsbefogenhet att ta till eller inte. Gränsen mellan tvång och samtycke suddas ut. Sker det blir det inte möjligt för lagstiftaren att kontrollera situationen.

- - - -

Det bör vara lagstiftarens sak att vid behov införa regler om en inspektionsrätt, förhörsbefogenheter etc. Finns inte sådana regler skall metoden eller informella åtgärder av liknande slag inte användas i utredningsarbetet hos en förvaltningsmyndighet.

- - - -

Min principiella uppfattning är alltså denna: besiktningar och liknande företeelser i den fridsskyddade sfären bör regleras som en tvångsbefogenhet. Regler om överenskommelser bör undvikas. Utan uttrycklig befogenhet till en sådan åtgärd skall den heller inte förekomma.

16.4.4 Särskilda hänsynstaganden vid förvaltningsrättsliga intrångsbefogenheter

I fråga om vilka särskilda hänsyn som bör tas vid utövandet av förvaltningsrättsliga intrångsbefogenheter anför JO bl.a. följande.

Förvaltningsmyndigheternas arbete för att utöva tillsyn etc. skall som regel bedrivas öppet och förutsättnings-

löst. När myndigheter har fått befogenhet att göra rutinmässiga kontroller är det viktigt att verksamheten inte ges en alltför polisiär inriktning eller framtoning. Kontrollerna får inte bli ett sätt att, när brottsmisstanken är för svag, gå runt de i rättegångsbalken uppställda förutsättningarna för husrannsakan. Något utrymme för razzialiknande utredningar har jag vidare svårt att finna utanför det polisiära området och vid vissa författningsreglerade trafikkontroller. Det är alltså viktigt att myndigheterna avdelar resurser för planmässig kontroll. Jag har med tillfredsställelse sett att riksskatteverket i det s.k. planprojektet är inne på sådana tankegångar. Blir det vanligare att förvaltningsmyndigheternas personal biträder vid brottsutredningar bör man tänka sig en specialreglering just för denna kontroll. Här finns ju annars risker för sammanblandning av befogenheterna.

16.4.5 Rekommendationer till lagstiftaren

JO lämnar i beslutet bl.a. följande rekommendationer till lagstiftaren.

Man bör i lagstiftningssammanhang i högre grad än tidigare öppet diskutera frågorna om med vilka metoder myndigheterna skall arbeta för att efterlevnaden av nya materiella regler effektivt skall kunna kontrolleras och ställning tas till om de metoderna kan accepteras från integritetssynpunkt.

I den nya förvaltningslag, som nu förbereds, bör anges de principer som bör gälla för myndigheternas utredningsverksamhet av typ efterforskning. Förvaltningslagen får inte utformas eller uppfattas som en ren servicelag. Behovs- och proportionalitetsprinciperna bör komma till klart uttryck i lagen eller dess förarbeten. Förvaltningsmyndigheternas vidsträckta men i dag till stor del oskrivna utredningsbefogenheter bör markerats.

Kronofogde- och skattemyndigheterna har särskilda problem med kontrollen gentemot andra än kända gäldenärer. De regler som finns i utsökningsbalken utgår från att kronofogdemyndigheten har ett aktuellt mål gentemot en viss gäldenär som grund för allt sitt arbete. Den osäkerhet som råder på området bör lagstiftaren skingra. Om kronofogdemyndigheten inom ramen för det ordinarie arbetet enligt utsökningsbalken eller för borgenärsfunktionen bedöms ha behov av efterforskningsåtgärder m.m. med utgångspunkt i påträffad egendom (bilar på en parkeringsplats, entreprenadmaskiner i skogen etc.) bör detta

klart sägas ut. Även vid tillsyn av näringsförbud aktualiseras liknande problem.

På skattelagstiftningens område finns det ett starkt behov att utveckla en effektiv registreringskontroll, vilket bl.a. förutsätter att okända näringsidkare genom fältkontroll kan spåras upp och registreras. Lagstiftningen bör öppna möjlighet till detta och särskild personal avdelas för uppgiften.

16.5 Riksskatteverkets rapport 1983:1, Skatter och skattekontroll; Förutsättningar för en effektiv skattekontroll

I rubricerade rapport framförs bl.a. följande synpunkter.

Det finns behov av en klarare reglering av för vilka syften skatte- och avgiftskontroll får utföras. Detsamma gäller revisorns roll och medverkan i andra utredningar än rena skatteutredningar t.ex. i skattebrottsutredningar och konkursutredningar liksom skattemyndigheternas skyldighet att göra åtalsanmälningar.

För att registreringskontroll skall kunna bedrivas med syfte att fånga upp näringsverksamhet som undanhålls från registrering, krävs att myndigheterna ges befogenhet att utföra kontroll utan särskilt beslut om vem som skall kontrolleras.

16.6 Skrivelser från Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund

Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund har i gemensamma skrivelser den 12 mars och 25 juni 1985 till regeringen, finansdepartementet, tagit upp frågor som rör utformningen av taxeringsrevision enligt 56 § taxeringslagen. Skrivelserna har lämnats över till USS-utredningen.

I skrivelserna anförs efter en redogörelse för bestämmelserna om revision bl.a. följande.

Instituten taxeringsrevision, skatterevison och revision är rättssystematiskt att klassa som tvångsmedel. Beslut om dylik revision kan visserligen inte verkställas på så sätt att företrädare för myndighet med våld tränger in hos enskild och där likaledes med våld bemäktigar sig det dokumentmaterial som skall granskas (jfr nedan om beslag och eftersökning). I stället används för taxeringsrevisionens genomförande indirekt tvång i form av vite utan någon övre gräns. Den omständigheten att man beräffande dessa slag av revision valt indirekt tvång i stället för direkt våld, förändrar inte institutens karaktär av tvångsmedel.

- - - -

Sedan instituten taxeringsrevision, skatterevison och revision givits den utformning som här beskrivits, har Sverige i 2 kap. regeringsformen fått efterhand tämligen utförliga regler om grundläggande fri- och rättigheter. Enligt 6 § i nämnda kapitel är varje medborgare skyddad mot husrannsakan och liknande intrång och mot undersökning av brev.

Taxeringsrevision är jämte övriga former av revision, såsom tvångsmedel i något skatteförfarande, ett intrång liknande husrannsakan. Ett viktigt element vid tvångsmedlets genomförande är att granska korrespondens. Medborgarna är i 2 kap. 6 § regeringsformen principiellt skyddade mot intrång av denna art. Enligt 2 kap. 12 § regeringsformen får begränsning göras i grundladsskyddet, förutsatt att det sker genom lag. Reglerna i taxeringslagen och övriga skattelagar om taxeringsrevision m.fl. institut fyller detta krav. Vidare måste revisionsinstitutet, för att utgöra ett tillåtligt intrång på det i 2 kap. 6 § regeringsformen grundlagsskyddade området, tillgodose ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle och begränsningarna får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamål som föranlett varje begränsning.

Taxeringsrevisionsbeslutet har aldrig, lika litet som övriga revisionsformer, granskats mot bakgrund av de anförda grundlagsreglerna. Tvångsmedelskommittén har i sitt betänkande "Tvångsmedel - Anonymitet - Integritet" (SOU 1984:54) gjort vissa sådana bedömningar rörande ett antal andra liknande tvångsmedel, såsom husrannsakan, eftersökning och beslag, men ej tagit upp taxeringsrevisionen och därtill knutna institut.

Huvudändamålet med taxeringsrevision m.fl. institut, nämligen att möjliggöra kontroll av de uppgiftsskyldiga och de skattskyldiga, är givetvis godtagbart i ett demokratiskt samhälle i och för sig, men dock endast i den

mån anledning finns att antaga att taxeringskontrollen på något sätt befrämjas genom revisionen. En enskild icke bokföringspliktig person, som ej är skattskyldig eller uppgiftsskyldig, bör kunna åberopa nuvarande grundlagsskydd mot beslut om taxeringsrevision, därest beslutet tillkommit för att tvinga den berörde att blottlägga hela sin korrespondens. Det finns bestämda gränser för vad som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle.

Föreskrifterna om taxeringsrevision m.fl. institut måste bringas i överensstämmelse med regeringsformens rättighetsskyddsregler på nu angiven punkt. Därför fordras bl.a. att förutsättningarna för möjligheten att tillgripa tvångsmedel regleras med långt större noggrannhet, så att användningsområdet ej går utöver vad ändamålet kräver. Bl.a. torde bokföringspliktiga och icke bokföringspliktiga böra behandlas på olika sätt.

Vad gäller processuella tvångsmedel måste man ställa krav på att det i lag klart anges under vilka förutsättningar tvångsmedlet får tillgripas. Så görs exempelvis i 28 kap. 1-3 §§ rättegångsbalken såvitt gäller husrannsakan. Kommunikationsprincipen måste vinna beaktande i åtminstone samma omfattning som anges i 28 kap. 7 § rättegångsbalken såvitt gäller husrannsakan. I 27 kap. 12 § rättegångsbalken finns noggranna regler till skydd för enskilda handlingar. Någon motsvarighet till dessa regler erfordras uppenbarligen.

Vidare måste observeras Sveriges åtaganden enligt art. 8 Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna om envars skydd för sitt privatliv och sin korrespondens. Nuvarande förbud mot överklagande av beslut om revision utgör ett otvetydigt brott mot Sveriges förpliktelser enligt art. 13 nyssnämnda konvention. Enligt denna har Sverige åtagit sig att tillse att bl.a. envar, vars rätt till skydd för sitt privatliv eller sin korrespondens kränkts, skall ha effektiv möjlighet att tala å kränkningen inför inhemsk myndighet. Någon sådan möjlighet finns inte nu vad gäller beslut om taxeringsrevision och om övriga revisionsslag. Härav följer också att envar, vars rättsställning på ett eller annat sätt påverkats av revisionen skall underrättas om vad tvångsmedlet för hans del givit myndigheterna i fråga om information.

Det föreligger ett klart behov av en genomgripande översyn av de olika reglerna om taxeringsrevision och övriga revisionsformer för att dessa bestämmelser skall bringas upp till en nivå som enligt grundlags- och konventionsfästa rättssäkerhetskrav är godtagbara.

Det gäller här olika förfarandeslag. Taxeringsrevision är tvångsmedel i taxeringsmål, skatterevision i ärenden om mervärdeskatt och revision i ärenden om socialavgifter. Omfattningen av den kontrollerande instansens behov att få del av den kontrollerade enskildes bokföringsmaterial och övriga handlingar torde variera i de olika slagen av ärenden, allteftersom saken gäller att fastställa taxeringen till inkomstskatt eller beskattningsunderlag för mervärdeskatt eller underlaget för socialavgifter behövs utredningsmaterial av olika slag. Tvångsmedlets räckvidd måste enligt grundregeln i 2 kap. 12 § regeringsformen avpassas efter behovet i det särskilda slaget av förfarande.

Vid utformningen av dessa tvångsmedel måste självfallet beaktas deras förhållande till de tvångsmedel, om vilka regler ges i bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen. Denna lag reglerar användningen av tvångsmedlen beslag, försegling och eftersökning i en rad olika förfaranden, bl.a. de i vilka de olika slagen av revision får tillgripas. De nämnda tre tvångsmedlen enligt bevissäkringslagen skiljer sig från revisions-tvångsmedlen därutinnan, att de genomförs med direkt våld. I lagen är de också omgärdade med vissa rättssäkerhetsgarantier. Bl.a. skall beslut om tvångsmedel i vissa fall fattas av domstol (länsrätt). En samordning av reglerna om revisionstvångsmedlen med reglerna om bevissäkringslagens tvångsmedel är uppenbart påkallad.

- - - -

Regeringens senaste förslag om en revision av 56 § taxeringslagen har utgått från riksskatteverkets ovannämnda rapport "ADB och företagsgranskning". Denna är en intern utredningsprodukt från riksskatteverket, vid vars utarbetande näringslivet ej haft tillfälle medverka. Vid remissbehandlingen av rapporten, för vilken endast kort tid stod till buds, blev ej heller tillfälle att närmare gå in på alla de avväggningsfrågor som uppkommer vid en översyn av taxeringsrevisionsinstitutet. Vad som föreslagits i rapporten om granskningen av en skattskyldigs eller en uppgiftsskyldigs datoriserade material var frukten av ett ensidigt fiskaliskt synsätt och tog ej hänsyn till verkliga förhållanden.

Frågorna om hur taxeringsrevision skall genomföras med avseende på datamaterial kvarstår alltjämt obesvarade. De är komplicerade, vilket utvecklats närmare i vår skrivelse av den 12 mars 1985, och kräver en långt mer ingående utredning än den som riksskatteverkets rapport innehåller. Tanken att magnetbanden skulle av taxeringsrevisorn kunna medtagas till skattemyndighetens lokaler för att förvaras där så länge revisionen pågår är exempelvis helt oacceptabel från företagets synpunkt. Ett

sådant ingrepp skulle i vissa fall rentav kunna tänkas leda till att företaget måste inställa sin verksamhet i avbidan på att det återfår sitt datamaterial. Vid utarbetandet av regler på området fordras medverkan av företrädare för näringslivet som är väl insatta i datateknikens utnyttjande hos företagen. Utan goda insikter i hur företagen i praktiken brukar datateknik kan reglerna om revision på grundval av datamaterial inte utformas.

De frågor som här berörts är, liksom andra frågor om olika tvångsmedel i skatteprocessen, sedan lång tid tillbaka föremål för utredning genom utredningen (Fi 1973: 01) om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen. Denna utredning, som har i huvudsak parlamentarisk sammansättning, väntas före årets slut lägga fram förslag till en ny lag om utredning för beskattning. Lagförslaget väntas uppta enhetliga regler för alla de olika utrednings- och tvångsmedel som kan behövas inom de olika skatteförfarandena. De önskemål om en koordination och samordning av de olika tvångsmedlen, varom önskningar uttalats i det föregående, kan således i och för sig väntas bli uppmärksammade inom ramen för detta utredningsarbete.

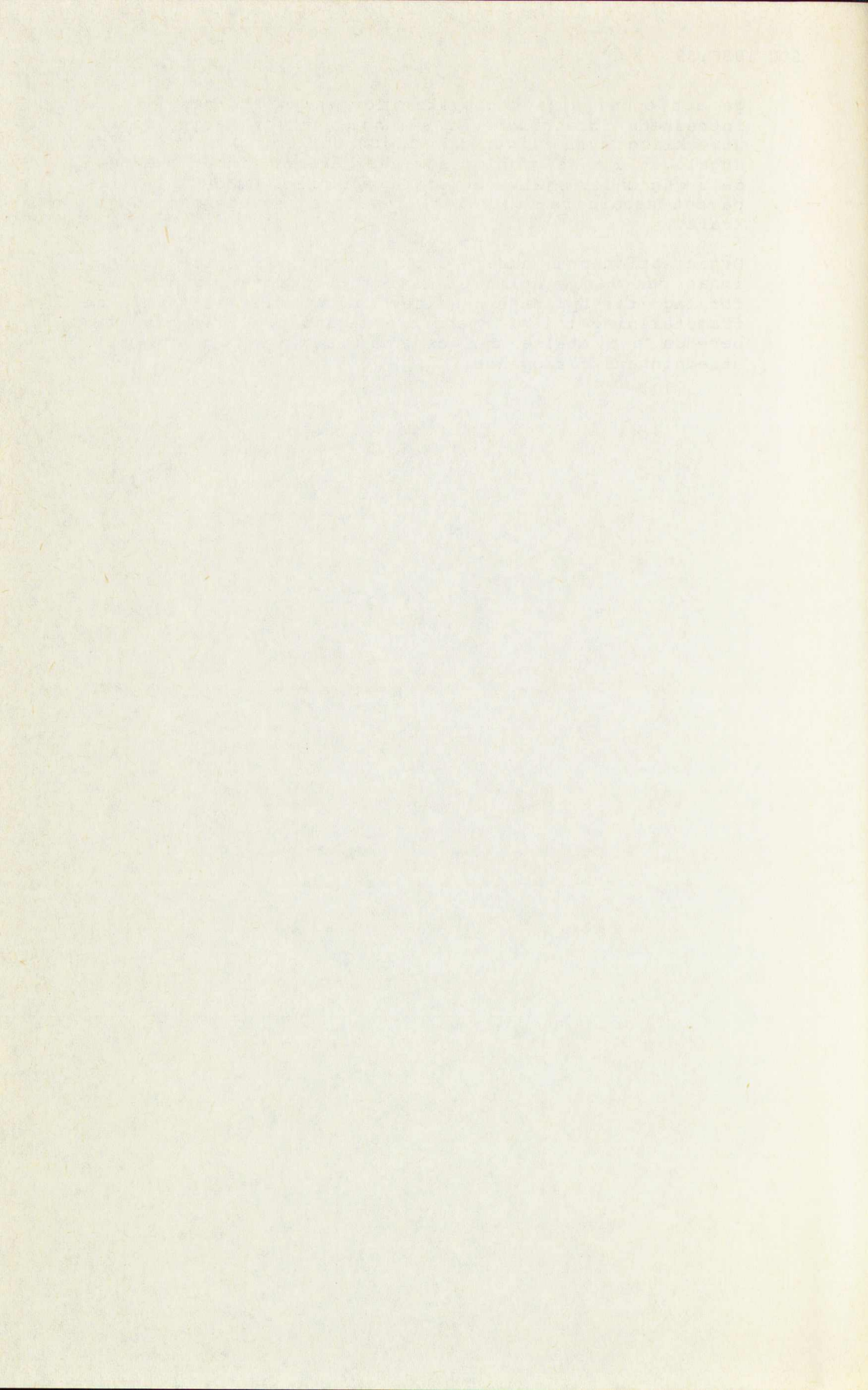
Utredningen har i sin hittillsvarande verksamhet lagt fram förslag bl.a. till nu gällande bevissäkringslag och betalningssäkringslag. Dessa båda lagar har i allt väsentligt föranletts av strävandena att stärka det fiskala intressets ställning i de olika skatteförfarandena. Utredningens personalresurser utgöres också väsentligen av myndighetspersoner, vilka kan antas ha utövat ett betydande inflytande på utredningens arbete.

Enligt vår mening erfordras en opartisk överblick över hela fältet av utrednings- och tvångsåtgärder i skatteprocessen. Myndighetssynpunkter har hittills tillåtits slå starkt igenom i förslagen. Det gäller nu, när den slutliga sammanställningen av regler rörande hela komplexet av åtgärder på området skall göras, att nå fram till rimliga intresseavvägningar. Den enskildes behov av en skyddad sfär runt sin person har ofta förbisetts. Dock har detta krav sådan tyngd att det under den period utredningens arbete pågått hunnit få grundlagsskydd.

Näringslivet är inte företrätt i själva utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen. De frågor som utredningen har att behandla rör givetvis varje skattskyldig, men företagen har särskilda intressen att beakta. Många skatter berör främst företagen. På sistone har särskilt frågan om hur granskningen av datoriserat material skall utföras blivit aktuell. Datatekniken har fått en mycket vidsträckt användning inom näringslivet, både när det gäller redovisning och bokföring och när fråga är om andra delar av verksamheten, t.ex. affärsledningen. I vilken omfattning företagen skall vara skyldi-

ga att öppna sina datasystem för insyn för det fiskala intressets företrädare är sålunda ett för näringslivets utveckling synnerligen känsligt problem. Det är därför angeläget att de problem som här berörts vinner beaktande redan under själva utredningsstadiet. Om de tillföres på det senare remisstadiet, får de ej samma genomslagskraft.

Organisationerna anser det viktigt att utredningen, innan den tar slutlig ställning till föreliggande lagförslag, tar upp de synpunkter som sammanställts i denna framställning till närmare överväganden. Vi är givetvis beredda att ställa den expertis som kan behövas till utredningens förfogande.



RESERVATIONER

av Kerstin Andersson (c) och Wilhelm Gustafsson (fp)

Information till den enskilde (2 kap. 3 §)

Enligt utredningens förslag skall en utredningsmyndighet som vänder sig till en enskild för att skaffa fram uppgifter, handlingar eller annat underlag alltid informera denne om vad utredningen syftar till och om de rättigheter den enskilde har att vägra medverka.

Som utredningen har anfört kan det ifrågasättas om inte den enskilde kan ha ett berättigat intresse av att få veta vad som kan inträffa om han inte gör vad som begärs av honom.

Utredningens majoritet anser att en informationsplikt om ev. rättsföljder i praktiken skulle bli svår att uppfylla och avstår från att lägga något förslag härom.

Enligt vår mening bör skyldighet att lämna sådan information föreskrivas.

En upplysning om ev. rättsföljder eller avsaknad av sådana skapar bättre balans mellan den utredande myndigheten och den enskilde, som många gånger känner en naturlig motvilja att

medverka i utredningar i synnerhet när det inte rör hans egen beskattning.

2 kap. 3 § bör därför lämpligen kompletteras med en tredje punkt av exempelvis följande lydelse:

- - - - underrättas om

1. - - - -

2. - - - -

3. de åtgärder som myndigheten kan komma att vidta om han inte gör vad som begärs av honom.

Förhör inför länsrätt (7 kap.)

Förslaget att som ett inslag i utredningsförfarandet enligt "Lag om utredning för beskattning" införa förhör inför länsrätt kan vi inte biträda. Domstolsförhör under ed med s.k. "tredje män" under pågående skatteutredning utan att misstanke om skattebrott föreligger utgör enligt vår mening ett alltför allvarligt ingrepp i de personliga fri- och rättigheterna, och ger åt det normala utredningsförfarandet en processuell karaktär som man bör undvika.

Om däremot ett domstolsförfarande med den skattskyldige inleds kan naturligtvis den allmänna vittnesplikten medföra skyldighet för "tredje män" att lämna uppgifter inför domstol.

SÄRSKILDA YTTRANDEN

av ledamöterna Kerstin Andersson (c), Sten Bergh och Wilhelm Gustafsson (fp)

Det förslag till Lag om utredning för beskattning som nu framläggs är i huvudsak ett sammanförande från olika författningar av gällande lagstiftning med vissa justeringar.

Flera av de tvångsåtgärder som förslaget innehåller för att kunna ta fram erforderligt utredningsmaterial borde enligt vår mening inte förekomma i en kontrollverksamhet som måste vara ett normalt inslag i varje skattesystem, vare sig kontrollen sker planenligt eller slumpvis och vid vilken ingen misstanke om skattebrott föreligger.

Den nu gällande bevissäkringslagen som i förslaget har ersatts med handräckningsbestämmelser i kap. 5 "Förrättningar i enskilda utrymmen och förvar" innehåller enligt vår mening vissa betänkliga inslag. De åtgärder som där föreslås och som har polisiär karaktär borde inte genomföras utan att misstanke om skattebrott föreligger.

Det är framför allt tre förhållanden man vill komma till rätta med genom dessa åtgärder, nämligen skatteundandragande, underlåtenhet att föra räkenskaper samt underlåtenhet att lämna ut räkenskapsmaterial.

Det sistnämnda förhållandet av tredska är inte brottsligt och borde kunna mötas med vitesföreläggande av lämplig storlek. De två övriga fallen är brottsliga förfaranden och borde mötas med straffprocessuella tvångsmedel.

Det är förmodligen i allmänhet så att när den utredande skattepersonalen möter problem som kräver handräckning finns misstankar om skattebrott, misstankar som egentligen borde leda till förundersökning om skattebrott. Vi är medvetna om att det innebär betydande svårigheter att under pågående förrättning växla från skatteutredning till skattebrottsutredning och därför är vi i nuläget beredda acceptera att skattemyndigheterna får initiera tvångsåtgärder och under kronofogdemyndighets medverkan genomföra dem.

Om de av utredningen föreslagna tjänsterna som skatteintendenter inrättas kommer det hos skattemyndigheterna att finnas personal med befogenhet att inleda utredningar vid misstanke om skattebrott. Därigenom skulle en övergång från normal utredning för beskattning till förundersökning om skattebrott underlättas och erforderliga tvångsåtgärder kunna beslutas av skatteintendenten och genomföras under former som gäller vid straffprocessuella ingrepp.

av den sakkunnige Karl-Erik Nord och experterna Leif Bruhn,
Bo Johansson och Lars Johanson

Generell skattekontroll

Som företrädare för skatteförvaltningen vill vi understryka att det föreligger ett angeläget reformbehov beträffande reglerna för skattekontrollen. Den debatt som de senaste åren förts om kontrollens inriktning och kraven på skydd för den

personliga integriteten har förstärkt behovet av att gränserna för skattemyndigheternas befogenheter anges av lagstiftaren med största möjliga pregnans. Regeringsrättens dom i Hägglöfmålet, har bidragit till att utredningen ingående diskuterat vilka möjligheter det bör finnas för skattemyndigheterna att utföra s.k. generell skattekontroll. Dessa diskussioner har utmynnat i ett klart ställningstagande för att myndigheterna skall ges sådana befogenheter. Så långt är vi ense med utredningen.

Sådan uppgiftsinsamling som aktualiserats i Hägglöfmålet skall, enligt vad som anförs i betänkandet, kunna utföras med stöd av bestämmelserna i 2 kap. 1 § och 3 kap. 3 § utredningslagen. Lagtexten är emellertid inte tillräckligt tydlig. För att undanröja varje anledning till tvekan om tolkningen på denna punkt anser vi att möjligheten till generell uppgiftsinsamling hos bokföringsskyldiga uttryckligen bör lagregleras, förslagsvis i ett andra stycke till 3 kap. 2 § och med följande lydelse:

Hos den som skall bevara underlag enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) får myndigheten inhämta uppgifter utan att de personer som uppgifterna avser är kända till namnet när utredningen inleds.

Det i betänkandet föreslagna innehållet i andra stycket bör till följd härav flyttas till ett nytt tredje stycke.

Utredningsbefogenheterna

Enligt 6 kap. 1 § har den begränsningen i utredningsbefogenheterna gjorts att endast sådana handlingar får granskas som enligt särskilda föreskrifter skall bevaras till ledning för beslut om skatt. Vi anser att förslaget i den delen skulle medföra en allvarlig försämring av skattekontrollen i förhållande till nu gällande bestämmelser. Vi finner det sålunda helt otillfredsställande att den föreslagna utformningen

t.ex. inte ens torde medge granskning av en näringsidkares "räkenskaper" i den mån dessa ej innefattas i vad bokföringslagen definierar som obligatoriska räkenskapshandlingar. Vi vill också framhålla att de föreskrifter som närmast kan komma i fråga vad gäller utredningsbefogenheterna återfinns i 20 § TL och att de inte anger så exakta gränser som erfordras med hänsyn till kraven på effektivitet och rättssäkerhet. Enligt vår mening bör den ordning som i dag gäller enligt bl.a. 56 § TL bibehållas.

Vi anser också att utredningslagen ger skattemyndigheterna otillräckliga möjligheter att få reda på vilka ADB-baserade uppgifter den skattskyldige har och att granska dessa.

Detta beror delvis på de nyss angivna begränsningarna i fråga om vilka handlingar som får granskas men också på förbudet att använda den skattskyldiges terminaler.

Kontrolluppgifter enligt 39 § TL och 27 § ML

Utredningens förslag innebär att bestämmelserna i 39 § TL och 27 § ML skall utgå och ersättas av de allmänna befogenheter som följer av innehållet i 3 kap. utredningslagen. Vi anser dock att anmaningsinstitutet i TL och ML måste finnas kvar även efter införandet av utredningslagen. De utgör en ändamålsenlig metod att "från skrivbordet" inhämta uppgifter i särskilt angivna fall i den rutinmässiga kontrollen av näringsidkare och andra skattskyldiga som har komplicerade ekonomiska förhållanden. Ett slopande av bestämmelserna i 39 § TL skulle innebära en kraftig försämring av de särskilda taxeringsnämndernas kontrollmöjligheter beträffande just dessa skattskyldiga.

Begreppet skatterevision

I betänkandet framförs åtskilliga förslag som innebär helt nya inslag i skattekontrollen. Det har då varit nödvändigt att införa en ny terminologi som till en början kan kännas främmande inte bara för skatteförvaltningens personal utan också för de skattskyldiga och deras medhjälpare. Valet av nya begrepp och definitioner kan diskuteras men detta anser vi vara en sak för remissinstanserna.

När det däremot gäller befintliga utredningsformer där det finns en - inom såväl skatteförvaltningen som hos de skattskyldiga och deras medhjälpare - väl inarbetad begreppsapparat, bör man vara försiktig med att införa nya termer. Vad vi i det avseendet främst har reagerat mot är att uttrycket "revision" - som f.n. används i flera sammansättningar men på senare år alltmer har koncentrerats till det sammanfattande uttrycket "skatterevision" - helt har utmönstrats i lagförslaget. Den utredningsform som i förslaget betecknas som "förrättning i enskilda utrymmen och förvar" är i allt väsentligt identisk med de revisioner som i dag utförs med stöd av t.ex. 56 § TL och 28 § ML. Det förhållandet att de mindre forbundna s.k. taxeringsbesöken och mervärdeskattebesöken enligt förslaget avskaffas och därigenom definitionsmässigt skulle komma att inrymmas i det nya revisionsbegreppet utgör inte något tungt vägande skäl för att införa en ny terminologi. Vi anser det tvärtom direkt olämpligt att införa ett begrepp i lagstiftningen som inte endast är nytt utan dessutom så språkligt otympligt att man aldrig kan påräkna att det blir accepterat i det dagliga språkbruket. I lagtexten bör därför enligt vår uppfattning införas uttrycket "skatterevision" som en markering av att utredningar enligt 5 kap. utredningslagen i stort sett motsvaras av det nu gällande revisionsbegreppet. Detta kan lämpligen ske genom att ordet "skatterevision" inom parentes tillfogas rubriken till 5

kapitlet. Uttrycket "förrättning" bör under alla förhållanden ersättas med "utredning".

Beträffande de föreslagna kriterierna och formföreskrifterna för utredning enligt 5 kap. utredningslagen anser vi att villkoren i 1 § andra stycket för att genomföra en utredning i utrymmen som kan antas utgöra bostad är alltför rigorösa. Den som berörs av utredningen skall enligt lagrummets huvudregel ha begärt att handlingarna skall granskas där. Tolkat efter ordalydesen måste det förutsättas att initiativet härtill tas av den skattskyldige (den berörde) utan att myndigheten ens fört möjligheten på tal. Detta torde i praktiken bli mycket ovanligt. Ett mycket stort antal småföretagare och lantbrukare har sina kontor i samma byggnad som bostaden. Vilket innebär att ettdera av villkoren då skall iakttas. Oftast faller det sig helt naturligt även för dem att revisorn får tillgång till erforderliga handlingar - om inte annat så för att hämta dem - just på den plats där de förvaras. Med den föreslagna ordningen kan det befaras att länsrätterna i en framtid överhoppas med ansökningar från skattemyndigheterna om tillstånd att få hämta eller ta del av räkenskaper. Med tanke på att en mängd dylika utredningar i bostadsutrymmen har gjorts under årens lopp helt odramatiskt och i fullt samförstånd med de skattskyldiga, anser vi det både onödigt och olämpligt med en så kraftig formell skärpning av förutsättningarna. De föreslagna bestämmelserna kommer att leda till ökat krångel för de skattskyldiga och betydande arbetsinsatser för såväl skattemyndigheterna som länsrätterna. Vi anser att utredningar i bostadsutrymmen skall kunna utföras - enligt huvudregeln - efter överenskommelse med den som berörs av utredningen, dvs. samma villkor som i dag gäller för taxerings- och mervärdeskattebesök.

Behovet av skyndsam lagstiftning

Med hänsyn framför allt till den situation som uppkommit till följd av regeringsrättens domar i Hägglöf- och Götatabankmålen är det utomordentligt angeläget att nu gällande bestämmelser om skattekontroll ses över. Om det föreliggande förslaget till utredningslag inte kan leda till lagstiftning utan dröjsmål, bör därför enligt vår mening ändringar i 56 § taxeringslagen övervägas så att generell skattekontroll kan utföras i avvaktan på ett genomförande av de längre gående utredningsförslagen.

Lagen om skatteintendenter

Enligt direktiven har utredningen att föreslå lagstiftningsåtgärder för de fall då misstanke om skattebrott föreligger. Utredningens förslag i detta hänseende innebär att en särskild "Lag om skatteintendenter och deras verksamhet" skall införas.

Skatteadministrationens organisation är f.n. föremål för övervägande. Som exempel kan nämnas bildandet av självständiga länsskattemyndigheter från 1 januari 1987, den pågående översynen av riksskatteverkets organisation och skatteförenklingskommitténs olika förslag. Dessa utredningar är av avgörande betydelse för den slutliga lösningen av frågor som berör skatte- och skattebrottsutredning. Enligt vår uppfattning bör förslaget om skatteintendenter därför behandlas först i samband med att dessa organisationsfrågor klarläggs.

Statens offentliga utredningar 1986

Kronologisk förteckning

1. Översyn av rättegångsbalken 2. Högsta domstolen och rättsbildningen. Ju.
2. En treårig yrkesutbildning — riktlinjer. U.
3. En treårig yrkesutbildning — beskrivningar, förslag. U.
4. Bostadskommitténs slutbetänkande. Sammanfattning. Bo.
5. Bostadskommitténs slutbetänkande. Del 1. Bo.
6. Bostadskommitténs slutbetänkande. Del 2. Bo.
7. Militära skyddsområden. Fö.
8. Soliditet och skälighet i försäkringsverksamheten. Fi.
9. Ny lönegarantilag. A.
10. Enklare skolförfattningar. Del 1. Sammanfattning, författningsförslag. U.
11. Enklare skolförfattningar. Del 2. Motiv m.m. U.
12. Datorer, sårbarhet, säkerhet. Fö.
13. Påföljd för brott 1. Lagtext och sammanfattning. Ju.
14. Påföljd för brott 2. Motiv. Ju.
15. Påföljd för brott 3. Bilagor. Ju.
16. Väger till effektiv energianvändning. I.
17. Framtid i samverkan. Del 1. C.
18. Framtid i samverkan. Del 2. C.
19. Aktuella socialtjänstfrågor. S.
20. Barns behov och föräldrars rätt. S.
21. Barns behov och föräldrars rätt. Sammanfattning. S.
22. Riksbanken och riksgäldsfullmäktige. Fi.
23. Aktiers röstvärde. Ju.
24. Integritetsskydd i informationssamhället. Ju.
25. Kontroll av livsmedel. Jo.
26. Åklagarsväsendets lokala organisation m.m. Ju.
27. Folkets främsta företrädare. Ju.
28. Folkstyrelsen under krig och krigsfara. Ju.
29. Fastighetsbildning 4. Förrättningsförfarande och boendeflyttande m.m. Ju.
30. Vapenfrutbildningen i framtiden. Fö.
31. EFU 87.1
32. EFU 87. Bilagedel. 1.
33. Framtid, huvudbetänkande. Ju.
34. Framtid, bilagedel. Ju.
35. Handel med teknisk sprit m.m. S.
36. Samernas folkrättsliga ställning. Ju.
37. Reavinst, aktier och obligationer. Fi.
38. Förvärv av nya småhus. Ju.
39. Skatteutredningar. Fi.

Statens offentliga utredningar 1986

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Översyn av rättegångsbalken 2. Högsta domstolen och rätts-
bildningen. [1]
Äföjd för brott 1. Lagtext och sammanfattning. [13]
Äföjd för brott 2. Motiv. [14]
Äföjd för brott 3. Bilagor. [15]
Aktiers röstvärde. [23]
Integritetsskydd i informationssamhället. [24]
Klagarväsendets lokala organisation m.m. [26]
Folkets främsta företrädare. [27]
Folkstyrelsen under krig och krigsfara. [28]
Fästighetsbildning 4. Förrättningsförfarande och boendeinfl-
yande m.m. [29]
Framtid, huvudbetänkande. [33]
Framtid, bilagedel. [34]
Famernas folkrättsliga ställning. [36]
Förvärv av nya småhus. [38]

Försvarsdepartementet

Militära skyddsområden. [7]
Faktorer, sårbarhet, säkerhet. [12]
Öppenfrutbildningen i framtiden. [30]

Socialdepartementet

Allmänna socialtjänstfrågor. [19]
Famns behov och föräldrars rätt. [20]
Famns behov och föräldrars rätt — sammanfattning. [21]
Andel med teknisk sprit m. m. [35]

Finansdepartementet

Soliditet och skälighet i försäkringsverksamheten. [8]
Riksbanken och riksgäldsfullmäktige. [22]
Reavinst aktier och obligationer. [37]
Katteutredningar. [39]

Utbildningsdepartementet

En treårig yrkesutbildning — riktlinjer. [2]
En treårig yrkesutbildning — beskrivningar, förslag. [3]
Enklare skolförfattningar. Del 1. Sammanfattning, författnings-
slag. [10]
Enklare skolförfattningar. Del 2. Motiv m.m. [11]

Landsbruksdepartementet

Kontroll av livsmedel. [25]

Arbetsmarknadsdepartementet

Lönegarantilag. [9]

Stadsdepartementet

Stadskommitténs slutbetänkande. Sammanfattning. [4]
Stadskommitténs slutbetänkande. Del 1. [5]
Stadskommitténs slutbetänkande. Del 2. [6]

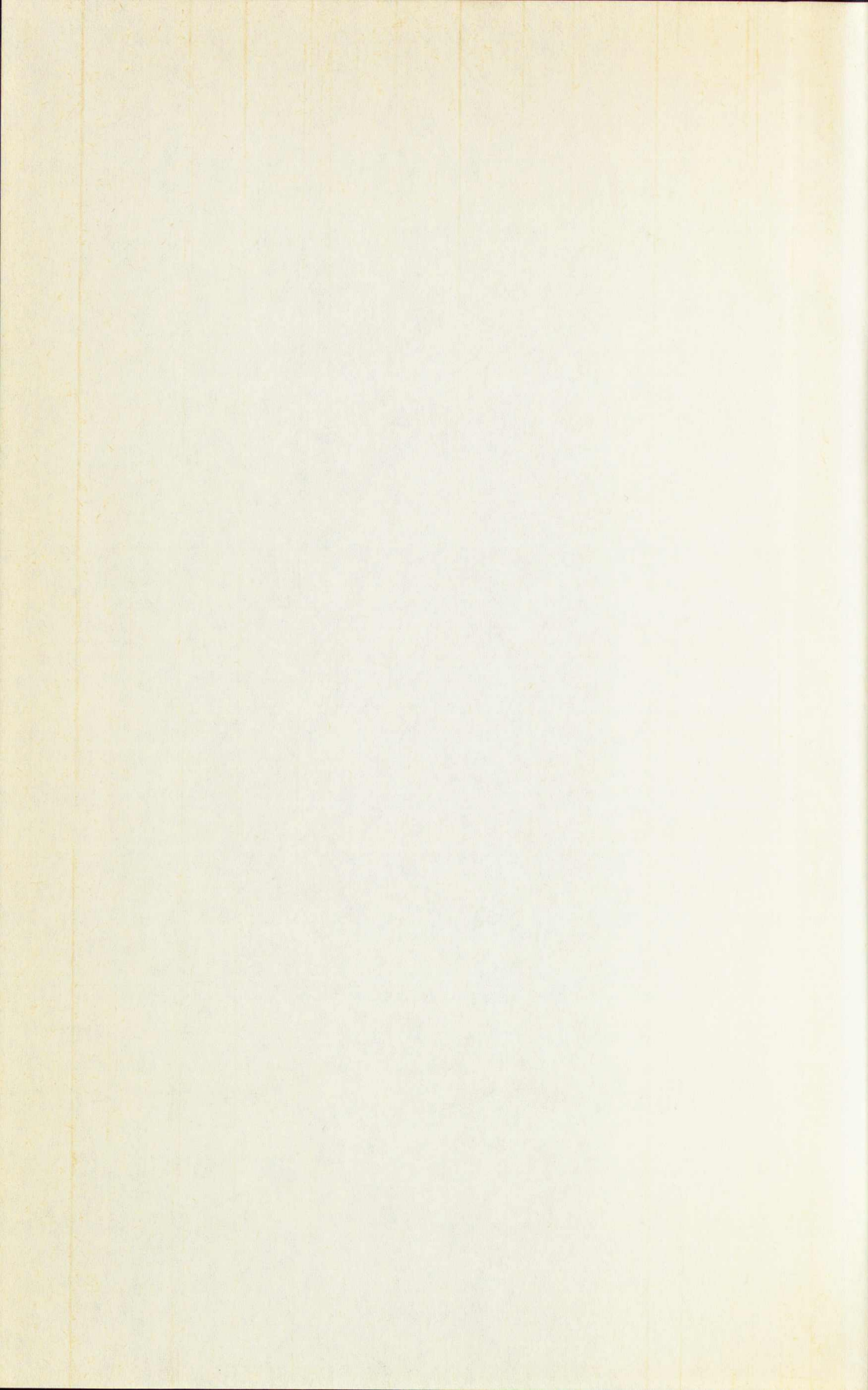
Industridepartementet

Åtgärder till effektiv energianvändning. [16]
SOU 87. [31]
SOU 87. Bilagedel. [32]

Utrikesdepartementet

Framtid i samverkan. Del 1. [17]
Framtid i samverkan. Del 2. [18]





 **Liber**
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-09391-X
ISSN 0375-250X