RÄTTS-SÄKERHETEN VID BESKATT-

BETÄNKANDE AV RÄTTSSÄKERHETSKOMMITTÉN

SOU 1993:62

RÄTTS-SÄKERHETEN VID BESKATT-NINGEN

BETÄNKANDE AV RÄTTSSÄKERHETSKOMMITTÉN

SOU 1993:62

87

Statens offentliga utredningar
1993:62
Finansdepartementet

Rättssäkerheten vid beskattningen

Betänkande av Rättssäkerhetskommittén
Stockholm 1993

SOU och Ds kan köpas från Allmänna Förlaget som ingår i C E Fritzes AB. Allmänna Förlaget ombesörjer också, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor, remissutsändningar av SOU och Ds.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 90 90

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1993

ISBN 91-38-13391-1
ISSN 0375-250X

Till statsrådet Bo Lundgren

Genom beslut 12 mars 1992 bemyndigade regeringen det statsråd som har till uppgift att föredra ärenden om skatter att tillkalla en parlamentarisk kommitté med högst fem ledamöter med uppdrag att utreda frågor rörande rättssäkerheten vid beskattningen. Till ledamöter förordnades riksdagsledamöterna Britta Bjelle (fp), ordförande, Agne Hansson (c), Bruno Poromaa (s), Knut Wachtmeister (m) samt advokaten Rolf B. Åbjörnsson (kds).

Till sakkunniga förordnades departementsrådet Karin Almgren, advokaten Claes Beyer, professorn Sven-Olof Lodin, departementsrådet Lena Moore, länsskattechefen Bo Norrman och kammarrättslagmannen Peter Wennerholm.

Till sekreterare förordnades doktoranden Anders Hultqvist.

Kommittén har antagit namnet Rättssäkerhetskommittén.

Att som expert biträda kommittén fr.o.m. 1993-04-01 förordnades kammarrättsassessorn Stefan Holgersson.

Kommitténs överväganden och förslag redovisas i detta betänkande. Uppdraget är därmed slutfört.

Till betänkandet fogas ett särskilt yttrande av ledamoten Bruno Poromaa.

Stockholm i juni 1993

Britta Bjelle

Agne Hansson *Bruno Poromaa*

Knut Wachtmeister *Rolf B. Åbjörnsson*

/Anders Hultqvist

Innehåll

Förkortningar

ADB	Automatisk databehandling
BevU	Bevillningsutskottet
Ds	Departementsserien
DV	Domstolsverket
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
JO	Justitieombudsmannen
JT	Juridisk Tidsskrift
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSK	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontroll uppgifter
Prop	Proposition
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
TF	Tryckfrihetsförordningen
TL	Taxeringslagen (1990:324)
USS	Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen
YGL	Yttrandefrihetsgrundlagen

Sammanfattning

Kommittén har haft i uppdrag att se över rättssäkerheten vid beskattningen och som huvuduppgifter haft att utreda de åtgärder som behöver vidtas vid ett slopande av bevissäkringslagen, göra en översyn av reglerna om skatterevisioner, lägga fram förslag som stärker den enskildes ställning vid betalningssäkring, se över reglerna om anstånd med betalning av skatt, utreda frågan om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt samt lägga fram förslag till lösning av konflikten mellan tryckfrihetsförordningens regler om anonymitetsskydd för meddelare och skattekontrollen. Enligt direktiven har kommittén varit oförhindrad att även ta upp andra frågor och lägga fram de förslag som kommittén anser vara påkallade rörande rättssäkerheten vid beskattningen. Uppdraget har avsett beskattningsförfarandet och skatteprocessen, inte den materiella skattelagstiftningen.

I betänkandet redovisas först vad som avses med rättssäkerhet, varvid påpekas att det i huvudsak är den enskildes rättsliga säkerhet som detta begrepp tar sikte på. De mer fundamentala rättssäkerhetsaspekterna och deras betydelse för beskattningsförfarandet och skatteprocessen redovisas också.

I de frågor kommittén haft att utreda har rättssäkerheten således ställts i förgrunden. Den enskildes möjligheter att ta tillvara sin rätt ökar. Lagstiftningen har strukturerats om så att alla tvångsåtgärder, förutom vitesföreläggandenden, föreslås bli reglerade i en lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. Enligt denna skall tvångsåtgärder normalt beslutas av domstol. Härigenom förstärks rättssäkerhetsgarantierna vid myndighets tvångsutövning. Dessutom blir regleringen av myndigheternas befogenheter klarare.

Kommittén lägger konkreta förslag i fyra avseenden, nämligen i fråga om anstånd med skatt vid omprövning eller överklagande av taxering, möjligheterna att erhålla ersättning för processkostnader, betalningssäkring samt förfarandet vid skatteutredningar. Även förhållandet mellan anonymitetsskydd för meddelare och skattekontroll har utretts.

I fråga om *anstånd* föreslår kommittén att skattskyldig normalt skall få anstånd med att betala omtvistad skatt när han begärt omprövning av beskattningsbeslut eller ett beskattningsbeslut har överklagats till domstol, såvida det inte är uppenbart att den skattskyldiges yrkande i omprövningsärendet eller målet inte kan bifallas.

Den nuvarande bestämmelsen om ställande av säkerhet för anståndsbeloppet förändras inte, men får större betydelse än för närvarande. Den som haft kostnader för säkerheten skall dock ersättas om yrkandet i omprövningsärendet eller överklagandet bifalls. Slutligen föreslås att anståndsräntan höjs till marknadsmässig nivå, för att undvika att förslaget leder till att enskilda överklagar enbart i syfte att skjuta upp betalning av skatt.

Möjligheterna att erhålla *ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, tull och avgift* förbättras avsevärt. Kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta tillvara den skattskyldiges rätt skall ersättas om han helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen (prejudikatfråga), ärendet eller målet i annat fall är svårbedömt eller om synnerliga skäl för ersättning föreligger i annat fall. Kostnader som avser sådant som den skattskyldige enligt lag skall bidra med under utredningen skall dock inte ersättas. Vidare skall ersättningen kunna jämkas i vissa fall. Ersättning skall enligt förslaget prövas av den domstol eller den myndighet som avgjort målet eller ärendet.

Betalningssäkring skall enligt förslaget endast få användas när gäldenären försöker undandra skatt, s.k. sabotagerisk. Möjligheten att använda åtgärden vid befarad betalningsoförmåga slopas därmed. Åtgärden skall heller inte ge s.k. särskild förmånsrätt i den säkrade egendomen. Förlängning av fristen att fastställa fordran eller väcka talan vid domstol får endast ske med en månad i taget. Dessutom slopas de begränsningar i skadeståndsbestämmelserna som innebär att skada måste vara av någon betydelse för att ersättas och inte får avse kostnader för biträde eller utredning.

I kapitlet om *skatteutredningar* behandlas både skattemyndigheternas befogenheter att besluta om skatterevision och åtgärderna enligt *bevissäkringslagen*. Enligt förslaget skall skatterevision få genomföras endast hos företag och därvid bedrivas i samverkan med den reviderade. Endast när han motsätter sig åtgärden eller det finns påtaglig risk att han undanskaffar eller förvanskar handlingar skall tvångsåtgärd få tillgripas.

Tredjemanskontroll skall normalt ske genom ett föreläggande att lämna uppgift eller visa upp handling. Nuvarande möjlighet att direkt inleda en revision för detta ändamål föreslås således upphävd. I speciella fall skall dock tvångsåtgärd kunna användas, nämligen då sabotagerisk eller ett betydande utredningsintresse föreligger samt då det med hänsyn till den som granskas inte bör anges vad eller om vem uppgifter söks. Privatpersoner skall även i fortsättningen kunna föreläggas att lämna uppgifter eller visa upp handlingar avseende den egna taxeringen, men endast i undantagsfall kunna föreläggas att medverka vid tredjemanskontroll.

Bevissäkringslagen har sådana brister ur rättssäkerhetssynpunkt att den bör upphävas. I stället föreslås en ny *tvångsåtgärdslag* för beskattningsförfarandet. Förutsättningarna för tvångsåtgärder är mer preciserade i den nya lagen och de skall huvudsakligen beslutas av domstol. En möjlighet

att fatta ett interimistiskt beslut föreslås för de fall då domstols beslut inte kan avvaktas.

Skyddet för integritetskänsliga handlingar utvidgas. Sådana handlingar som inte får tas i beslag vid husrannsakan under förundersökning vid brottsutredningar, liksom kvalificerade skatterättsliga bedömningar, får undantas vid skatteutredningar. Vidare föreslås särskilda avvägningsregler för att skydda tekniska företagshemligheter och andra handlingar, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom.

Kommittén har även utrett förhållandet mellan anonymitetsskydd för meddelare och skattekontroll när meddelare erhåller arvoden för sin medverkan att lämna uppgifter till tidningar m.fl. Både deklarations- och uppgiftsskyldighet synes med nuvarande system kunna fullgöras utan att anonymiteten för meddelare röjs. Inte heller i fråga om skatterevisioner har anonymitetsskyddet befunnits vara hotat. Därför behövs inte någon särskild skatt för meddelararvoden. För det fall man ändå anser att en sådan skatt bör införas har kommittén utformat ett förslag till lag om skatt på arvode till anonym meddelare. Den är utformad som en punktskatt på meddelararvodet.

I ett avslutande kapitel redovisas några frågor som kommittén inte hunnit utreda, men där det finns skäl att företa en rättssäkerhetsanalys.

Författningsförslag

1 Förslag till

Lag (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 §

Denna lag är tillämplig vid revision eller annan granskning för fastställande av skatt, tull eller avgift enligt uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1990:324), lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1968:430) om mervärdeskatt, kupongskattelagen (1970:624), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, tullagen (1987:1065), fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

2 §

Åtgärder som får beslutas enligt denna lag är

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler (4 §),
2. omhändertagande av handling vid revision i verksamhetslokaler (5 § första stycket 1),
3. eftersökande av handling vid revision i verksamhetslokaler (5 § första stycket 2),
4. försegling av lokal, utrymme eller förvaringsställe (5 § första stycket 3),
5. tillträde till verksamhetslokaler eller annat ställe för att eftersöka och omhänderta handlingar (6 §), och
6. tredjemanskontroll utan föregående föreläggande (7 §).

3 §

När åtgärd avser verksamhetslokaler omfattas även markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras av den mot vilken åtgärden beslutats.

Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

Villkor för beslut

4 §

Revision får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler, om sådan åtgärd får beslutas enligt de i 1 § nämnda lagarna och de handlingar som omfattas av revisionen inte utan svårighet kan granskas på annan plats och

1. den reviderade inte lämnat medgivande till revision i verksamhetslokalerna, eller

2. den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller

3. det föreligger påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska de handlingar som därvid får granskas, samt

vikten av att åtgärden vidtas uppväger det intrång eller annat men som åtgärden innebär för den reviderade. Åtgärden får inte vara mer omfattande eller pågå under längre tid än vad som fordras med hänsyn till ändamålet med åtgärden.

När revisionsändamålet fordrar besiktning av byggnad eller lokal, inventering av kassa eller granskning av lager eller inventarier har första stycket motsvarande tillämpning.

Är förutsättningarna i första stycket 3 uppfyllda får åtgärden genomföras utan att den reviderade fått kännedom om att revision skall ske.

5 §

När revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler får

1. handling som behövs vid revision och som påträffas eller granskas i samband därmed omhändertas,

2. handling som omfattas av revisionen eftersökas i den reviderades verksamhetslokaler, om den inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller det föreligger påtaglig risk att handlingen undanhålls eller förvanskas, samt

3. lokal, utrymme eller förvaringsställe förseglas, om de handlingar som skall granskas inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas

om vikten av att åtgärden vidtas uppväger det intrång eller annat men som åtgärden innebär för den hos vilken åtgärden genomförs.

Åtgärd enligt första stycket 2 får endast företas då revisionen sker med stöd av beslut enligt 4 §.

Åtgärd enligt första stycket 3 får även beslutas då handlingar som skall hämtas efter beslut enligt 6 § inte omedelbart kan föras från platsen.

6 §

Handlingar, som omfattas av revision enligt någon av de i 1 § nämnda lagarna, får eftersökas i den reviderades verksamhetslokaler och omhändertas för granskning om

1. föreläggande att lämna ut handlingar inte följts, eller

2. det finns påtaglig risk för att handlingar som därvid får granskas kommer att undanhållas eller förvanskas, och

vikten av att åtgärden vidtas uppväger det intrång eller annat men som åtgärden innebär för den reviderade.

Föreligger särskild anledning att anta att handlingar som omfattas av revision förvaras på annat ställe än i den reviderades verksamhetslokaler, får åtgärd enligt denna paragraf även avse annan lokal eller förvaringsplats eller annat utrymme, om det följer av beslutet.

Är förutsättningarna i första stycket 2 uppfyllda får åtgärden genomföras utan att den reviderade fått kännedom om att revision skall ske.

Handlingar som omfattas av föreläggande enligt någon av de i 1 § nämnda lagarna får eftersökas och omhändertas för granskning, om föreläggandet inte följts och det finns särskild anledning att anta att den begärda handlingen finns hos den förelagde, samt vikten av att åtgärden vidtas uppväger det intrång eller annat men som åtgärden innebär för honom.

7 §

Räkenskaper och övriga handlingar som rör verksamheten får granskas utan föregående föreläggande att lämna uppgift eller visa upp handling, för kontroll av viss person eller viss angiven rättshandling (*tredjemanskontroll*), om det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse kommer att påträffas hos den åtgärden avser och

1. det finns påtaglig risk att sådana handlingar som därvid omfattas annars kommer att undanhållas eller förvanskas, eller

2. det föreligger ett betydande utredningsintresse för sådan kontroll och det finns särskilda skäl att anta att utredningen eller fastställande av skatt, tull eller avgift skulle lida men av att kontrollen föregås av ett föreläggande, eller

3. det av hänsyn till den om vilken uppgifter söks inte lämpligen bör föregås av ett föreläggande, och

vikten av att åtgärden vidtas uppväger det intrång eller annat men som åtgärden innebär för den som ansökan avser.

Granskningen får ske i verksamhetslokalerna hos den åtgärden avser, om de handlingar som skall granskas inte utan svårighet kan granskas på annan plats. I annat fall får handlingarna hämtas för granskning.

Åtgärd enligt denna paragraf omfattar även befogenhet att söka efter och omhänderta de handlingar som därvid får granskas.

Vid åtgärd enligt första stycket 3 eller då det i övrigt föreligger särskilda skäl, behöver den person om vilken uppgifter söks eller de uppgifter som söks inte anges i beslutet.

Tredjemanskontroll enligt denna paragraf får inte företas i andra fall än som följer av de författningar som nämns i 1 §. Får den avse annan än den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125), skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller är annan juridisk person än dödsbo får handling som är av betydelse för kontrollen eftersökas och omhändertas för granskning under de förutsättningar som anges i första stycket.

Behörighet att fatta beslut

8 §

Beslut om åtgärder enligt denna lag, utom sådan åtgärd som avses i 5 §, fattas av länsrätten på ansökan av beskattningsmyndigheten.

Beslut enligt 5 § fattas av beskattningsmyndigheten. Den hos vilken sådant åtgärd verkställts eller som annars berörs därav, får begära länsrättens prövning av huruvida åtgärden skall bestå eller begränsas. Rätten kan därvid också begränsa åtgärden till viss tid eller föreskriva att åtgärden skall omprövas efter viss tid.

På talan av den mot vilken åtgärd enligt denna lag företagits, får länsrätten förordna att åtgärden skall hävas samt att egendom som omhändertagits skall återställas och insamlade uppgifter förstöras.

9 §

Föreligger påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrolländamålet undanskaffas eller förstöres i avvaktan på länsrättens beslut, får beskattningsmyndigheten fatta beslut om sådan åtgärd som anges i 4, 6-7 §§. Sådant beslut får endast avse åtgärd i verksamhetslokaler.

Beskattningsmyndigheten skall därvid omedelbart underrätta länsrätten om åtgärden som har att utan dröjsmål pröva om den skall bestå.

Finner länsrätten att åtgärden inte skall bestå skall den omedelbart avbrytas, omhändertagna handlingar återställas samt insamlade uppgifter förstöras.

Handlingar m.m. som får undantas

10 §

Åtgärd enligt denna lag omfattar på den enskildes begäran inte

1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,

2. handling till den del den innehåller sådan information som ingår i en kvalificerad skatterättslig bedömning,

3. handling som innehåller teknisk företagshemlighet, såvida inte skattekontrollen skulle lida betydande men om handlingen inte får granskas och detta men väger tyngre än skyddet av hemligheten, samt

4. annan handling, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom och dess betydelse för revisionen inte är så stort att det överväger skyddsintresset.

Vid bedömningen av första stycket 3 och 4 skall beaktas i vad mån nödvändiga uppgifter kan erhållas genom annan handling eller genom muntlig upplysning.

11 §

Begär den enskilde att handling skall undantas skall den omedelbart förseglas och ställas till länsrättens förfogande för prövning. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva huruvida handlingen skall undantas från granskning.

I fråga om handling som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel bestämmer rätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas.

Begär den enskilde det, skall rätten överväga om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingen.

Anser den reviderade att handling inte får granskas på grund av stadgande i grundlag förfares på motsvarande sätt.

12 §

I fråga om handling som kan läsas avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel får länsrätten besluta om sådana begränsningar i beskattningsmyndighetens rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att handling, som bör undantas från granskning, inte skall bli tillgängliga för myndigheten.

13 §

Har handling eller del av handling undantagits, får innehållet i denna inte återges eller åberopas i skatteutredningen. Detta gäller även om handling återlämnats innan länsrätten prövat frågan, men efter att den begärts undantagen.

Beslutet

14 §

Beslut skall upprättas skriftligen och utöver vad som gäller enligt förvaltningsprocesslagen (1971:291) innehålla uppgift om möjligheterna att undanta handling samt vad som enligt 17 § gäller vid verkställighet.

15 §

Beslutet skall, om det fattats av länsrätten, omedelbart tillställas den som fört beskattningsmyndighetens talan.

Beslutet skall även omedelbart tillställas den hos vilken åtgärd skall verkställas samt annan som berörs av beslutet, om det inte kan befaras att genomförandet av åtgärden därigenom försvåras.

Villkor för verkställighet, m.m.

16 §

Kronofogdemyndigheten verkställer beslut om åtgärd enligt denna lag och om hävande av sådan åtgärd. Verkställighet sker på begäran av beskattningsmyndigheten. Omhändertagna handlingar överlämnas snarast till beskattningsmyndigheten.

Beskattningsmyndigheten får verkställa åtgärd i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat.

Beslut får, om annat inte följer av beslutet, verkställas omedelbart. Det får inte utan särskilda skäl verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00.

Beslut, vars verkställighet inte påbörjats inom en månad, är förfallet.

17 §

Den hos vilken åtgärden skall verkställas samt annan som berörs av beslutet skall före verkställandet ha underrättats om beslutet samt beretts tillfälle att själv eller genom behörig företrädare närvara samt tillkalla ombud eller biträde.

Är den hos vilken åtgärden skall genomföras eller annan som berörs av beslutet inte anträffbar för att kunna underrättas om beslutet får åtgärden genomföras endast om synnerliga skäl föreligger.

I avvaktan på att den som enligt första stycket har rätt att närvara och ombud eller biträde inställer sig får åtgärden inte påbörjas, såvida den inte därigenom fördröjs i beaktansvärd omfattning eller det föreligger påtaglig risk att ändamålet med den går förlorat.

Vad nu sagts gäller inte åtgärd enligt 5 § första stycket 1. Den hos vilken sådan åtgärd verkställts samt annan som berörs av åtgärden skall dock underrättas omedelbart efter verkställandet.

18 §

Åtgärder enligt denna lag skall genomföras så att de innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av dem. Egendom får inte skadas. Lås och stängningsanordning får dock brytas.

19 §

Medtas handlingar vid verkställandet av beslut enligt denna lag, får även pärm, mapp eller dylikt förvaringsmaterial i vilka handlingarna förvaras tas med.

Tekniskt hjälpmedel för läsning av sådana handlingar som endast kan uppfattas med sådant hjälpmedel får medtas endast om synnerliga skäl föreligger.

Medtas data för automatisk databehandling skall, om möjligt, exemplar lämnas kvar hos innehavaren.

20 §

Vid verkställande av åtgärd enligt denna lag som avser data för automatisk informationsbehandling, får endast de tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med åtgärden. Endast sådana data som behövs för detta ändamål får tas fram. Åtgärden får inte verkställas via telenät. Ytterligare begränsningar kan meddelas enligt 12 §.

Vid utförandet av åtgärd enligt första stycket får terminal, program eller annat tekniskt hjälpmedel som tillhör den granskade eller annan användas, om det är nödvändigt.

Bestämmelserna i 2-4 och 6 §§ lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. tillämpas också vid eftersökning och beslag av data för automatisk informationsbehandling.

21 §

Åtgärd enligt denna lag får inte pågå längre än vad som är nödvändigt. Handlingar och annat som tagits om hand skall återställas så snart de inte längre behövs. Därvid beaktas även i vad mån de behövs i bevishänseende i ärende eller mål om skatt, tull eller avgift.

22 §

Över verkställighet av beslut om åtgärd enligt denna lag skall utfärdas bevis, vilket skall tillställas den hos vilken åtgärden genomförts och annan som berörs av åtgärden. Det skall innehålla uppgift om när och var den verkställs, vilka som var närvarande samt annat av betydelse som förekommit vid verkställandet. Har handlingar omhändertagits skall beviset även innehålla en förteckning över dessa.

Behörig domstol

23 §

Ansökan om åtgärd och begäran om undantagande enligt denna lag prövas av den länsrätt som för det år, då framställningen görs, har att pröva taxering till skatt enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för den som åtgärden avser. Finns inte behörig länsrätt enligt vad nu har sagts, är länsrätten i det län behörig, där beslut om åtgärd skall verkställas eller har verkställts.

Övriga bestämmelser

24 §

Beskattningsmyndigheten får tillfälligt avlägsna förslutning som har anbringats på grund av beslut om försegling.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Genom lagen upphävs bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen. Den upphävda lagen gäller dock i fråga om säkringsåtgärd som har verkställts före ikraftträdandet av denna lag.

2 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324)

dels att 3 kap. 5-6 §§ och 8-14 §§ samt 6 kap. 10 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 14 a §, av följande lydelse,

dels att närmast före 3 kap. 13 § skall införas en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
5 §	
Skattemyndigheten får förelägga den skattskyldige att *i den omfattning som anges i föreläggandet lämna de upplysningar* som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.	Skattemyndigheten får förelägga den skattskyldige att *lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en fotokopia av handling* som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.
Skattemyndigheten får vidare förelägga den skattskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.	
Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att *den skattskyldige* annars inte *följer föreläggandet*.	Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att *det* annars inte *följs. Bestämmelser om andra tvångsåtgärder finns i lagen (1994:000) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.*
6 §	
Länsrätten får, om det finns synnerliga skäl, på framställning av en skattskyldig som enligt 5 § förelagts att lämna upplysningar eller visa upp handling befria honom från denna skyldighet, när upplysningarna eller handlingen avser förhållande om vilket den skattskyldige skall iaktta tystnad eller särskilda omständigheter i annat fall gör att upplysningarna eller handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom.	*Skattemyndigheten får förelägga den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:-141) samt juridisk person som inte är dödsbo, att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en fotokopia av handling angående rättshandling som han ingått med viss bestämd person eller, om personen med vilken rättshandlingen ingåtts är okänd, viss be-*

Nuvarande lydelse | *Föreslagen lydelse*

stämd typ av rättshandling.

I föreläggandet skall anges att uppgifterna behövs för kontroll av viss angiven person eller viss angiven rättshandling (t r e d j e m a n s k o n t r o l l), eller att uppgiftsinsamlingen utgör en förberedande åtgärd för en allmän kontroll av andra än den som uppgiften begärs av (g e n e r e l l k o n t r o l l).

Skattemyndigheten får även förelägga annan person att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en fotokopia av handling angående rättshandling som han ingått med sådan person som kan föreläggas enligt första stycket, om det föreligger ett betydande utredningsintresse för en sådan kontroll.

Föreläggandet får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Bestämmelser om tredjemanskontroll utan föregående föreläggande finns i lagen (1994:000) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Den av vilken uppgifter eller handlingar begärs kan, i stället för att själv ta fram dem, ställa sådana handlingar, som enligt 11 § omfattas av revision, till skattemyndighetens förfogande för kontroll.

8 §

Skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att skyldighet enligt lagen (1990:-325) om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt. Taxeringsrevision får göras hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos juridisk person som inte är dödsbo. Hos andra deklarations- eller uppgiftsskyldiga får taxeringsrevision göras när särskilda skäl

Taxeringsrevision får göras hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:-141) och hos annan juridisk person än dödsbo. Taxeringsrevision får inte göras hos myndigheter.

Revision får avse kontroll av att skyldighet enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter eller föreläggande enligt 6 § fullgjorts riktigt och fullständigt.

Revisionen får påbörjas även

Nuvarande lydelse

föranleder det. Taxeringsrevision får inte göras hos myndigheter.

Taxeringsrevision får även göras för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av att andra till namnet kända personer eller någon person, som ingått viss bestämd rättshandling med den som skall revideras, fullgjort sin deklarations- och uppgiftsskyldighet.

Hos den som avses i första stycket andra meningen får taxeringsrevision dessutom göras för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som revideras. Sådan revision beslutas, om den som revideras inte är skyldig att efter föreläggande lämna uppgifter rörande personerna i fråga, av riksskatteverket eller efter verkets bestämmande av en skattemyndighet.

Föreslagen lydelse

innan deklaration skall avlämnas, om det beskattningsår som skall kontrolleras har gått till ända. Den får dock inte hindra boksluts- eller deklarationsarbetet.

9 §

Beslut om taxeringsrevision skall vara skriftligt och tillställas den reviderade innan revisionen verkställs. Det skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och den reviderades rättigheter enligt 13 och 14 §§.

I ett beslut om taxeringsrevision skall en eller flera tjänstemän förordnas att verkställa revisionen (revisor).

Revisionen får inte pågå längre än vad som är nödvändigt. Räkenskapsmaterial och övriga handlingar skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade.

Skattemyndigheten skall snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den som reviderats i de delar som rör honom.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	10 §
En taxeringsrevision skall om möjligt göras på sådant sätt och på sådan tid att den inte hindrar verksamheten för den som revideras. Den får inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19.00 och kl. 8.00.	*Taxeringsrevision skall bedrivas i samverkan med den som revideras och göras på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.*
Skattemyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för revisionen. Revisionen får verkställas hos den som skall revideras eller på annan plats. Om denne medger det får revisionen göras också i annat utrymme hos honom än sådant som huvudsakligen används för verksamheten. Om revisionen skall göras på någon annan plats än hos den som skall revideras, skall räkenskaper och andra handlingar på begäran *av revisorn* överlämnas mot kvitto till denne.	*Revisionen får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler om den reviderade medger det samt efter beslut av länsrätten enligt 4 § lagen (1994:000) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.* *Granskningen av handlingar skall ske hos den reviderade om han begär det, såvida det inte föreligger särskilda skäl däremot.* *Om revisionen inte verkställs hos den reviderade skall sådana handlingar som omfattas av 11* § på begäran överlämnas *till skattemyndigheten* mot kvitto till denne.
	11 §
Vid taxeringsrevision får granskning ske av räkenskaper, anteckningar och verifikationer samt av korrespondens, protokoll och andra handlingar som rör verksamheten.	*Revisionen omfattar räkenskapsmaterial samt övriga handlingar i verksamheten i den mån de behövs för revisionsändamålet och inte skall undantas enligt 13 §.*
Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.	Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.
Taxeringsrevision får verkställas för kontroll även av det löpande beskattningsårets räkenskaper och handlingar.	
Vid taxeringsrevision hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:-141) få revisorn även inventera kassan *samt* granska *varu*lager, *maskiner* och *andra* inventarier *som är avsedda för stadigvarande bruk.*	*Vid revision får skattemyndigheten* även inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier *samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten.*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	12 §
Vid taxeringsrevision är den som revideras skyldig att *genast* tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. *Han* skall också lämna tillträde till *sådana* utrymmen som huvdsakligen används i hans verksamhet, *samt* ge den hjälp som behövs *för granskning av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och för kassainventering.*	Vid taxeringsrevision är den som revideras skyldig att *inom den tid som skattemyndigheten bestämmer,* tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. *Tiden skall bestämmas så, att den reviderade har rimliga förutsättningar att efterkomma begäran.* *Den reviderade* skall också *a.* lämna tillträde till utrymmen som huvdsakligen används i hans verksamhet *för sådan åtgärd som avses i 11 § tredje stycket,* *b. i möjligaste mån ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande, när revisionen får genomföras i den reviderades lokaler, samt* *c. i övrigt* ge den hjälp som behövs *vid revisionen.*
Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel.	Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, *såvida inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Skattemyndigheten får kontrollera att kopian stämmer med den upptagning som finns hos den reviderade.* *Vid granskning av handling som utgörs av data för automatisk informationsbehandling får endast de tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Endast sådana data som behövs för detta ändamål får tas fram. Granskningen får inte verkställas via telenät. Ytterligare begränsningar kan meddelas av rätten enligt 14 §.*
Om den som skall revideras inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket, får skattemyndigheten förelägga honom	Om den som skall revideras inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket, får skattemyndigheten förelägga honom

Nuvarande lydelse

vid vite att fullgöra dem.

Föreslagen lydelse

vid vite att fullgöra dem. *Bestämmelser om andra tvångsåtgärder finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.*

Undantagna handlingar och befrielse från uppgiftsskyldighet

13 §

Revisorn har rätt att ta del av handlingar som är av betydelse för revisionen även om den som revideras skall iaktta tystnad om deras innehåll. När det finns synnerliga skäl får länsrätten dock på framställning av den som revideras besluta att sådana handlingar eller handlingar, som med hänsyn till deras innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom, skall undantas från revisionen.

Om handlingen utgörs av sådan upptagning som avses i 11 § andra stycket, får domstolen besluta om sådana begränsningar i revisorns rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att handlingar, som enligt första stycket bör undantas från granskning, inte skall bli tillgängliga för revisorn.

Föreläggande och revision omfattar på den enskildes begäran inte

1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,

2. handling till den del den innehåller sådan information som ingår i en kvalificerad skatterättslig bedömning,

3. handling som innehåller teknisk företagshemlighet, såvida inte skattekontrollen skulle lida betydande men om handlingen inte får granskas och detta men väger tyngre än skyddet av hemligheten, samt

4. annan handling, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom och dess betydelse för revisionen inte är så stort att det överväger skyddsintresset.

Vid bedömningen av punkterna 3 och 4 i föregående stycke skall beaktas i vad mån nödvändiga uppgifter kan erhållas genom annan handling eller genom muntlig upplysning.

Vid föreläggande att lämna uppgifter tillämpas bestämmelserna i första och andra stycket i motsvarande mån.

14 §

Skattemyndigheten skall snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den som reviderats i de delar som rör honom.

Begär den reviderade att handling skall undantas från revisionen skall den, om skattemyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och ställas till länsrättens förfogande för prövning.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	En begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift, fotokopia av handling eller att visa upp handling, skall skriftligen inges till länsrätten, tillsammans med föreläggandet och, i förekommande fall, den begärda handlingen.
	Länsrätten skall utan dröjsmål pröva begäran enligt första och andra styckena.
	I fråga om handling, som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel, bestämmer rätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.
	Rätten får, i fråga om handling som avses i föregående stycke, besluta om sådana begränsningar i skattemyndighetens rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att handling eller uppgift, som bör undantas från granskning, inte skall bli tillgänglig för myndigheten.
	Om den enskilde begär det, skall rätten överväga om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingen.
	Vid fråga om befrielse eller undantagande på grund av stadgande i grundlag förfares på motsvarande sätt.
	14 a §
	Har handling eller del av handling undantagits, får innehållet i denna inte återges eller åberopas i skatteutredningen. Detta gäller även om handling återlämnats innan länsrätten prövat frågan, men efter att den begärts undantagen.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	6 kap.
	10 §
Överklagande får inte ske av länsrättens beslut avseende *1. befrielse från skyldighet att lämna upplysningar eller visa upp handling som behövs för utredning,* *2. undantagande av handling från taxeringsrevision,* *3. en* skattemyndighets beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen.	Länsrättens beslut avseende skattemyndighets beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen *får inte överklagas*.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

Härigenom föreskrivs att 4, 7 och 21 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §[1]

Beslut om betalningssäkring får fattas om påtaglig risk föreligger att gäldenären *inte kommer* att betala fordringen och denna eller, om flera fordringar föreligger mot samma gäldenär, de tillhopa uppgår till betydande belopp. Är fordringen att hänföra till viss tidsperiod får betalningssäkring beslutas endast om perioden har gått till ända eller fordringen dessförinnan har förfallit till betalning.

Beslut om betalningssäkring får fattas om påtaglig risk föreligger att gäldenären *försöker undandra sig* att betala fordringen och denna eller, om flera fordringar föreligger mot samma gäldenär, de tillhopa uppgår till betydande belopp. Är fordringen att hänföra till viss tidsperiod får betalningssäkring beslutas endast om perioden har gått till ända eller fordringen dessförinnan har förfallit till betalning.

Beslut om betalningssäkring får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för gäldenären eller något annat motstående intresse.

7 §[2]

Avser ett beslut om betalningssäkring en fordran som inte är fastställd, skall länsrätten häva beslutet, om inte talan om fastställelse av fordringen eller av underlaget för den har väckts vid domstol inom sex månader från dagen för beslutet eller fordringen eller underlaget för den inom samma tid har fastställts i annan ordning. Länsrätten får medge förlängning av tidsfristen, om det finns särskilda skäl.

Avser ett beslut om betalningssäkring en fordran som inte är fastställd, skall länsrätten häva beslutet, om inte talan om fastställelse av fordringen eller av underlaget för den har väckts vid domstol inom sex månader från dagen för beslutet eller fordringen eller underlaget för den inom samma tid har fastställts i annan ordning. Länsrätten får medge förlängning av tidsfristen *med en månad i taget*, om det finns särskilda skäl.

Har ett beslut om betalningssäkring hävts enligt första stycket, får ett nytt beslut om betalningssäkring på samma grund fattas endast om talan beträffande fordringen har väckts eller om fordringen eller underlaget för den har fastställts i annan ordning.

[1] Senaste lydelse 1989:1000.
[2] Senaste lydelse 1989:1000.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

21 §[3]

Har ett beslut om betalningssäkring meddelats för en fordran som inte är fastställd och blir fordringen senare inte slutligt fastställd eller fastställs den slutligt till ett väsentligt lägre belopp än det som har betalningssäkrats, har gäldenären rätt till ersättning av staten för ren förmögenhetsskada som därigenom har tillfogats honom.

Ersättning lämnas endast för skada som är av någon betydelse. Ersättning lämnas inte för kostnader för biträde eller utredning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[3] Senaste lydelse 1989:1000.

4 Förslag till

Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)[1]

dels att 102 § skall upphöra att gälla,

dels att 49 § 1, 2 och 4 mom. samt 78 § 1 och 2 mom. skall ha följande lydelse,

dels att i lagen skall införas två nya moment, 78 § 2 a och 2 b mom., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
49 §	
1 m o m. *Skattemyndigheten får medge skattskyldig anstånd* med att betala skatt, kvarskatteavgift eller ränta,	1 m o m. *Anstånd* med att betala skatt, kvarskatteavgift eller ränta *skall på ansökan av den skattskyldige medges, om*
1. *om* det kan antas att skatten, kvarskatteavgiften eller räntan kommer att avkortas,	1. det kan antas att skatten, kvarskatteavgiften eller räntan kommer att avkortas *eller*
2. *om* den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och *utgången i ärendet eller målet är oviss eller*	2. den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats, *såvida det inte är uppenbart att den skattskyldiges yrkande inte kan bifallas.*
3. om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och betalningen av påfört belopp skulle för den skattskyldige medföra betydande skadeverkningar eller annars framstå som obillig.	
2 m o m. Anstånd *får* medges med *högst* det belopp som kan antas bli avkortat eller som betingas av yrkandet i omprövningsärendet eller överklagandet.	2 m o m. Anstånd medges med det belopp som kan antas bli avkortat eller som betingas av yrkandet i omprövningsärendet eller överklagandet, *om inte anstånd begärts med ett lägre belopp.*
Kan det i fall som avses i 1 mom. 2 *och 3* med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt antas att det belopp som avses med anstån	Kan det i fall som avses i 1 mom. 2 med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt antas att det belopp som avses med anståndet inte

[1] Lagen omtryckt 1991:97. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

Nuvarande lydelse

det inte kommer att betalas i rätt tid, får anståndet medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet. Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna i lagen (1978:882) om säkerhet för skattefordringar m.m. tillämpas.

4 m o m.[2] Den som har fått anstånd enligt 1 eller 2 a mom. skall betala ränta (*anståndsränta*) för den del av anståndsbeloppet som skall betalas senast vid anståndstidens utgång. *Vid ränteberäkningen gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 32 § första stycket.*

Föreslagen lydelse

kommer att betalas i rätt tid, får anståndet medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet. Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna i lagen (1978:882) om säkerhet för skattefordringar m.m. tillämpas.

Bifalls den skattskyldiges yrkande i omprövningsärendet eller målet skall skälig kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen kan jämkas om endast del av yrkandet bifalls eller i den mån det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas.

4 m o m. Den som har fått anstånd enligt 1 eller 2 a mom. skall betala ränta (*anståndsränta*) för den del av anståndsbeloppet som skall betalas senast vid anståndstidens utgång.

För den som ställt säkerhet för anståndsbeloppet skall ränta för visst kalenderår beräknas efter en räntesats som motsvarar 90 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november närmast föregående kalenderår.

För den som inte ställt säkerhet för anståndsbeloppet skall motsvarande ränta beräknas efter 125 procent av den statslåneränta som gällde vid samma tid.

Vid beräkning av ränta för tid efter det år då skatten debiteras beräknas räntan för varje år med hänsyn till den statslåneränta som gällde vid utgången av november närmast föregående år.

Räntesatsen bestäms till procenttal med högst en decimal. Räntebelopp som understiger 50 kr debiteras inte.

[2] Senaste lydelse 1992:624.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Anståndsränta tas ut från den dag, då beloppet skulle ha betalats om anstånd inte medgetts, till och med den dag, då anståndstiden gått ut eller, om beloppet betalats dessförinnan, till och med den dag betalning skett.

Bifalls den skattskyldiges yrkande i omprövningsärendet av skattemyndigheten eller bifaller domstol ett överklagande skall betald ränta återbetalas.

78 §

1 mom.[3] Arbetsgivare, som är bokföringsskyldig skall ha sin bokföring så ordnad att därav framgår arbetstagares namn, lönebelopp och skatteavdrags belopp. Om skattsedel eller skattekort har företetts för arbetsgivaren skall också framgå arbetstagares födelsetid samt nummer på för honom utfärdad skattsedel.

Också annan arbetsgivare än i första stycket sägs, som har att verkställa skatteavdrag på arbetstagares lön, är skyldig att i enahanda omfattning föra anteckningar i hänseende som har sagts nyss.

För kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts får revision göras hos sådan arbetsgivare, som avses i första och andra styckena. Revision får också göras hos den som har ansökt om en F-skattesedel för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga. Beslut om revision meddelas av Riksskatteverket eller skattemyndighet. I övrigt gäller i fråga om revision i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 §§ taxeringslagen (1990:324).

2 m o m.[4] *Det åligger varje arbetsgivare att efter anmaning av skattemyndigheten lämna uppgift om arbetstagare, utbetalda löner och beloppet av verkställda skatteavdrag.* Uppgifter som myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts skall på skattemyndighetens begäran tillhandahållas denna. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).

2 m o m. Skattemyndigheten får förelägga arbetsgivare att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en fotokopia av handling som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts. Uppgifter som myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts skall på skattemyndighetens begäran tillhandahållas denna. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).

[3] Senaste lydelse 1992:680.
[4] Senaste lydelse 1992:1177.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Bestämmelserna i 3 kap. 13 -14 a §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om befrielse från skyldigheten att lämna uppgifter eller visa upp handling.

2 a m o m. För kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts eller att den som ansökt om F-skattesedel lämnat riktiga och fullständiga uppgifter får skattemyndigheten komma överens med arbetsgivaren eller sökanden om att en avstämning mot räkenskapshandlingar och övriga handlingar skall göras vid besök hos honom eller vid annat personligt sammanträffande.

2 b m o m. För kontroll av att en arbetsgivare har följt bestämmelserna om skatteavdrag eller att den som ansökt om F-skattesedel lämnat riktiga och fullständiga uppgifter, får Riksskatteverket eller skattemyndigheten besluta om revision hos arbetsgivaren eller sökanden. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 a §§ taxeringslagen (1990:324).

Bestämmelser om andra tvångsåtgärder än vite finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. De nya bestämmelserna i 49 § 1, 2 och 4 mom. tillämpas första gången i fråga om anståndsbeslut som avser 1994 års taxering.

5 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. att 3, 4, 7-9 och 11 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

3 §

En skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt *får* beviljas ersättning för kostnaderna.

Ersättning får inte beviljas för

1. kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter till ledning för en myndighets beslut om skatt, tull eller avgift,

2. kostnader som avser skyldigheten att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på att sätt sörja för att det finns sådant underlag som behövs dels för att den skattskyldige skall kunna deklarera eller lämna uppgifter som han är skyldig att lämna, dels för att deklarationen och uppgifterna skall kunna kontrolleras,

3. den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet.

Föreslagen lydelse

En skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt *skall* beviljas ersättning för kostnaderna *om*

1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet,

2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen,

3. ärendet eller målet i annat fall är svårbedömt eller

4. synnerliga skäl för ersättning föreligger.

4 §

Ersättning får beviljas endast till den del det är oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga följande faktorer:

1. sakens beskaffenhet,

Ersättning får inte beviljas för

1. kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter till ledning för en myndighets beslut om skatt, tull eller avgift,

Nuvarande lydelse

2. kostnadens storlek,
3. ärendets eller målets handläggning,
4. ärendets eller målets utgång,
5. den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden,
6. omständigheterna i övrigt.

Föreslagen lydelse

2. kostnader som avser skyldigheten att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på att sätt sörja för att det finns sådant underlag som behövs dels för att den skattskyldige skall kunna deklarera eller lämna uppgifter som han är skyldig att lämna, dels för att deklarationen och uppgifterna skall kunna kontrolleras,
3. den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet.

5 §

När ersättningen bestäms, skall den minskas med annan ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader enligt annan författning eller enligt avtal.

Ersättning skall jämkas om den skattskyldige endast vinner del av målet, såvida inte den tappade delen endast är av ringa betydelse eller skall ersättas enligt 3 § första stycket 2-4.

Jämkning skall även ske när den skattskyldige varit försumlig eller har orsakat att målet blivit mer omfattande än nödvändigt.

7 §[1]

Frågor om ersättning för kostnader hos andra myndigheter än domstolar prövas av länsrätten. Frågan prövas dock av kammarrätten, om denna som första domstolsinstans skall pröva ett överklagande i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till.

Om ett ärende eller mål avser en fråga som prövas av en allmän domstol, prövas frågan om ersättning för kostnader i ärendet eller målet av länsrätten i det län där den tingsrätt eller skattemyndighet som är beskattningsmyndighet är belägen.

Frågor om ersättning för kostnader prövas av den domstol eller den myndighet som skall avgöra målet eller ärendet.

En framställning om ersättning skall ha kommit in innan målet eller ärendet avgörs.

[1] Senaste lydelse 1990:407

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
En framställning om ersättning enligt denna paragraf skall ha kommit in inom ett år från utgången av det år då det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till avgjordes genom lagakraftvunnet beslut. Om avgörandet i ärendet eller målet har överklagats till förvaltningsdomstol, skall framställningen om ersättning dock ha kommit in innan domstolen avgör ärendet eller målet.	
8 §	
Frågor om ersättning för kostnader i mål hos förvaltningsdomstol prövas av domstolen.	*Myndighets beslut överklagas hos länsrätten i det län myndigheten är belägen.*
En framställning om ersättning skall ha kommit in innan målet avgörs.	
9 §	
Om den skattskyldige inte har kommit in i tid med en framställning om ersättning, får *domstolen pröva* en senare inkommen framställning endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag.	Om den skattskyldige inte har kommit in i tid med en framställning om ersättning, får en senare inkommen framställning *prövas* endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag.
11 §	
Ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i målet.	Ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det *ärende eller* mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas *av den skattskyldige* inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i *ärendet eller* målet. *Ersättningsbeslut som meddelats av myndighet, får inom två månader från det att beslutet med-*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	delades, överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas i fråga om kostnader för åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet.

6 Förslag till

Lag om ändring i förmånsrättslagen (1970:979)

Härigenom föreskrivs att 8 § förmånsrättslagen (1970:979)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	8 §[2]
Utmätning ger förmånsrätt i den utmätta egendomen. *Betalningssäkring ger förmånsrätt i den egendom som har tagits i anspråk.*	Utmätning ger förmånsrätt i den utmätta egendomen.

Denna lag träder lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas på betalningssäkring som verkställs efter ikraftträdandet.

[1] Lagen omtryckt 1975:1248.
[2] Senaste lydelse 1978:883

7 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1958:295) om sjömansskatt[1]
dels att 19 och 19 a §§ skall ha följande lydelse,
dels att i lagen skall införas tre nya paragrafer, 19 b-19 d §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse | *Föreslagen lydelse*

19 §[2]

Redare, som enligt lag är skyldig att föra handelsböcker, skall ha sin bokföring så ordnad, att därav framgår sjömans namn, födelsetid, lönebelopp och skatteavdrags belopp samt, om sjömannen uppvisat skattsedel på preliminär skatt, numret på denna skattsedel.

Även annan redare än i första stycket sägs, som skall göra avdrag för sjömansskatt, är skyldig att föra anteckningar i samma omfattning.

Efter anmaning av Riksskatteverket eller skattemyndighet åligger det sådan redare, som avses i första eller andra stycket, att meddela de upplysningar som behövs för kontroll av skatteavdrag. Redare skall också efter anmaning förete alla handlingar som behövs för sådan kontroll, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkningar eller kvitton.

För kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts får revision verkställas hos redare som avses i första eller andra stycket. Beslut om revision meddelas av Riksskatteverket eller av skattemyndighet. I övrigt gäller i fråga om revision i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 §§ taxeringslagen (1990:324).

19 a §[3]

Vad i denna lag sägs om redare äger motsvarande tillämpning beträffande av denne anlitad annan arbetsgivare för sjöman.

Saknar annan arbetsgivare för sjöman än redare fast driftsställe i

Riksskatteverket eller skattemyndigheten får förelägga sådan redare som avses i 19 § att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en fotokopia av handling som behövs för kontroll av att

[1] Lagen omtryckt 1970:933. senaste lydelse av lagens rubrik 1974:777.
[2] Senaste lydelse 1991:505.
[3] Senaste lydelse 1975:948.

Nuvarande lydelse

riket annorstädes än på fartyg, svarar redaren för att arbetsgivaren fullgör sina förpliktelser enligt denna lag som om förpliktelserna ålegat redaren själv. Har redare till följd härav erlagt skattebelopp, äger han söka beloppet åter av sjömannens arbetsgivare.

Föreslagen lydelse

bestämmelserna om skatteavdrag följts.

Uppgifter som myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av avgiftsskyldigheten skall på Riksskatteverkets eller skattemyndighetens begäran tillhandahållas dessa. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen.

Bestämmelserna i 3 kap. 13-14 a §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om befrielse från skyldighet att lämna uppgifter eller visa upp handling.

19 b §

För kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts får skattemyndigheten eller Riksskatteverket komma överens med redaren om att en avstämning mot räkenskapshandlingar och övriga handlingar skall göras vid besök hos denne eller vid annat personligt sammanträffande.

Överenskommelse får även träffas om besiktning av fartyg eller annat som är av betydelse för kontrollen.

19 c §

För kontroll av att en redare har fullgjort sin skyldighet om skatteavdrag och lämnat riktiga och fullständiga uppgifter, får Riksskatteverket eller skattemyndigheten besluta om revision hos redaren. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 a §§ taxeringslagen (1990:324).

Bestämmelser om andra tvångsåtgärder än vite finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

19 d §

Det som i denna lag sägs om redare gäller också för annan av redare anlitad arbetsgivare för sjöman.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Saknar annan arbetsgivare för sjöman än redare fast driftsställe i riket på annan plats än på fartyg, svarar redaren för att arbetsgivaren fullgör sina skyldigheter enligt denna lag som om skyldigheterna ålegat redaren själv. Har redaren på grund av detta betalat skatt, kan han kräva beloppet av sjömannens arbetsgivare.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

8 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1968:430) om mervärdeskatt[1]
dels att 26 - 28, 46 och 57 §§ skall ha följande lydelse,
dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 27 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
26 §	
Skattemyndigheten får förelägga den deklarationsskyldige *att i den omfattning som anges i föreläggandet lämna de upplysningar* som behövs för kontroll av deklarationen eller annars för beskattningen.	Skattemyndigheten får förelägga den deklarationsskyldige *att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en fotokopia av handling* som behövs för kontroll av deklarationen eller annars för beskattningen.
Skattemyndigheten får vidare förelägga den deklarationsskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.	
Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att *den deklarationsskyldige annars inte följer föreläggandet.*	Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att *det annars inte följs.*
Bestämmelserna i 3 kap. *6* § taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om befrielse från skyldigheten att lämna *upplysningar* eller visa upp handling.	Bestämmelserna i 3 kap *13 -14 a* §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om befrielse från skyldigheten att lämna *uppgifter* eller visa upp handling.
	Bestämmelser om andra tvångsåtgärder än vite finns i lagen (1990:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.
27 §	
Skattemyndigheten får förelägga näringsidkare att lämna uppgift om skattepliktig vara eller tjänst som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare. Bestämmelserna om befrielse från uppgiftsskyldighet i 3 kap. 3 § *och 4 kap. 6 § tredje stycket* lagen (1990:325) om självdeklaration och	Skattemyndigheten får förelägga näringsidkare att lämna uppgift, *visa upp handling eller lämna över en fotokopia av handling som rör en* skattepliktig vara eller tjänst som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare. *Skattemyndigheten får även förelägga annan person att lämna upp*

[1] Lagen omtryckt 1990:576. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:884.

Nuvarande lydelse

kontrolluppgifter gäller i tillämpliga delar.

Bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen gäller i tillämpliga delar i fråga om kontroll av mervärdeskatt.

Föreslagen lydelse

gift, visa upp handling eller lämna över fotokopia av handling angående rättshandling som han ingått med en deklarationsskyldig eller med en sådan person som avses i första stycket, om det föreligger ett betydande utredningsintresse för en sådan kontroll.

I föreläggandet skall ändamålet med kontrollen anges.

Bestämmelserna i 3 kap. 13 -14 a §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om befrielse från skyldigheten att lämna uppgifter eller visa upp handling.

27 a §

Föreläggande enligt 27 § får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Bestämmelser om tredjemanskontroll utan föregående föreläggande finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Den av vilken uppgifter eller handlingar begärs kan, i stället för att själv ta fram dem, ställa sådana handlingar som omfattas av revision enligt 28 § till skattemyndighetens förfogande för kontroll.

Bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen gäller i tillämpliga delar i fråga om kontroll av mervärdeskatt.

28 §

För kontroll av att deklarations- eller uppgiftsskyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt eller för att på annat sätt få upplysning till ledning för beskattningen, får skatterevision göras hos den som är deklarations- eller uppgiftsskyldig. Skatterevision får också göras hos den som har anmält sig för registrering för kontroll av att

Skattemyndigheten eller Riksskatteverket får besluta om skatterevision hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos annan juridisk person än dödsbo. Skatterevision får inte göras hos myndigheter.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga.	*Revision får avse kontroll av att deklarations- eller uppgiftsskyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt. Revision får också göras hos den som har anmält sig för registrering för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga.*
Beslut om skatterevision meddelas av skattemyndigheten eller Riksskatteverket.	
I övrigt gäller i fråga om skatterevision i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. *8-14* §§ taxeringslagen (1990:324).	I övrigt gäller i fråga om skatterevision i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. *8-14 a* §§ taxeringslagen (1990:324).
	Bestämmelser om andra tvångsåtgärder än vite finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

46 §[2]

Om ett beskattningsbeslut överklagats, den skattskyldige begärt omprövning eller det annars kan antas att skatten kommer att sättas ned, kan den skattskyldige av skattemyndigheten få anstånd med att betala skatten. Bestämmelserna i 49 § 1, 2 och 3 mom. uppbördslagen (1953:272) gäller då i tillämpliga delar.	*Om den skattskyldige begär det kan han få anstånd med att betala skatten. Bestämmelserna i 49 § 1, 2, 3 och 4 mom. uppbördslagen (1953:272) gäller därvid i tillämpliga delar.*
Den som fått anstånd enligt första stycket skall betala ränta (anståndsränta) för den del av anståndsbeloppet som skall betalas senast vid anståndstidens utgång. Vid ränteberäkningen gäller bestämmelserna i 49 § 4 mom. uppbördslagen.	

Skattemyndigheten får befria en skattskyldig helt eller delvis från skyldigheten att betala anståndsränta om det finns synnerliga skäl.

Bestämmelserna i denna lag om beskattningsbeslut gäller för beslut om anståndsränta.

[2] Senaste lydelse 1992:627.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

57 §

Bestämmelserna i 6 kap. 10-24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag.

Länsrättens beslut i anledning av överklagande av beslut rörande anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt, får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

9 Förslag till

Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 24 § kupongskattelagen (1970:624)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	24 §[2]
För kontroll av kupongskatten kan beskattningsmyndigheten eller Riksskatteverket meddela beslut om skatterevision hos aktiebolag. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) om taxeringsrevision.	För kontroll av kupongskatten kan beskattningsmyndigheten eller Riksskatteverket meddela beslut om skatterevision hos aktiebolag. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i *3 kap. 8-14 a* §§ taxeringslagen (1990:324). *Bestämmelser om särskilda tvångsåtgärder finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.
[2] Senaste lydelse 1993:463.

10 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

dels att 3 kap. 3, 5 och 7-15 §§ samt 5 kap. 12 och 14 §§ skall ha följande lydelse,

dels att i 3 kap. skall införas en ny paragraf, 15 a §, och närmast före 3 kap. 14 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
3 §[1]	
Beskattningsmyndigheten får förelägga den deklarationsskyldige att *i den omfattning som anges i föreläggandet lämna de upplysningar* som behövs för kontroll av att uppgifterna i en deklaration är riktiga eller annars för beskattningen samt prov och beskrivning på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten.	Beskattningsmyndigheten får förelägga den deklarationsskyldige att *lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en fotokopia av handling* som behövs för kontroll av att uppgifterna i en deklaration är riktiga eller annars för beskattningen samt prov och beskrivning på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten.
Beskattningsmyndigheten får vidare förelägga den deklarationsskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller andra handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.	
Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att *den skattskyldige annars inte följer föreläggandet.*	Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att *det annars inte följs.*
Bestämmelserna i 3 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om befrielse från skyldigheten att lämna upplysningar eller visa upp handling.	

5 §

Bestämmelserna i 3 och 4 §§ gäller även den som utan att vara deklarationsskyldig tillverkar, bearbetar, säljer eller distribuerar skattepliktiga varor eller idkar handel med varor, som används vid

[1] Senaste lydelse 1990:331.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
framställning av skattepliktiga varor. Bestämmelserna gäller också den som 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.	
	Den av vilken uppgift eller handlingar begärs kan, i stället för att själv ta fram dem, ställa sådana handlingar, som enligt 7 § omfattas av revision till skattemyndighetens förfogande för kontroll.
	Bestämmelser om tredjemanskontroll utan föregående föreläggande finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.
7 §	
Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt *eller för att på annat sätt få upplysning till ledning för beslut om skatt.* Skatterevision får företas hos den som är eller skäligen kan antas vara skattskyldig och hos den som avses i 5 §.	Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten *eller föreläggande enligt 5 § första stycket* fullgjorts riktigt och fullständigt. Skatterevision får företas hos den som är eller skäligen kan antas vara skattskyldig och hos den som avses i 5 §.
8 §	
	Ett beslut om skatterevision skall vara skriftligt och tillställas den reviderade innan revisionen verkställs. Det skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och den reviderades rättigheter enligt 14 och 15 §§.
I *ett beslut* om skatterevision skall en eller flera tjänstemän förordnas att verkställa revisionen.	*I beslutet* om skatterevision skall en eller flera tjänstemän förordnas att verkställa revisionen.
9 §	
Skatterevisionen får verkställas hos den vars verksamhet skall granskas eller på annan plats. Om räkenskaper och andra handlingar skall granskas på annan plats än där de förvaras, skall de mot kvitto överlämnas till den som skall verkställa revisionen.	*Skatterevision skall bedrivas i samverkan med den som revideras och om möjligt bedrivas på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.*
	Revisionen får inte pågå längre än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och övriga handlingar skall så

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Beskattningsmyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för revisionen.	*snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade.*
	Beskattningsmyndigheten skall snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den som reviderats i de delar som rör honom.
10 §[2]	
Skatterevisionen skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte medför hinder i verksamheten för den hos vilken revisionen sker. Den får inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8.	*Revisionen får genomföras hos den reviderade om denne medger det samt efter beslut av länsrätten enligt 4 § lagen (1990:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.*
	Granskningen av handlingarna skall ske hos den reviderade om han begär det, såvida det inte föreligger särskilda skäl däremot.
	Om revisionen inte verkställs hos den granskade skall sådana handlingar som omfattas av 11 § på begäran överlämnas till beskattningsmyndigheten mot kvitto till denne.
11 §[3]	
Vid skatterevision får granskning ske av räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör verksamheten. Även handlingar som hör till den löpande redovisningsperioden får granskas. Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Den som verkställer revisionen får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Vidare får han granska varulager, inventarier, fordon, särskild räknarapparatur, mätappa	*Revisionen omfattar räkenskapsmaterial samt övriga handlingar i verksamheten i den mån de behövs för revisionsändamålet och inte skall undantas enligt 14 §.* Även handlingar som hör till den löpande redovisningsperioden får granskas. Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Den som verkställer revisionen får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Vidare får han granska varulager, inventarier, fordon,

[2] Senaste lydelse 1987:1229.
[3] Senaste lydelse 1987:1229.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ratur och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparatur och mätapparatur.	särskild räknarapparatur, mätapparatur och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparatur och mätapparatur.

Beskattningsmyndigheten får besluta att kassainventering får göras vid revisionen.

12 §[4]

Den hos vilken revisionen sker är skyldig att utan dröjsmål tillhandahålla de handlingar som skall granskas och lämna tillträde till sådana lokaler, upplagsplatser och andra utrymmen som huvudsakligen används i hans verksamhet. Han skall också lämna upplysningar och på annat sätt lämna det biträde som krävs för att kontrollåtgärder enligt 11 § skall kunna vidtas.	*Vid skatterevision är den som revideras skyldig att inom den tid som beskattningsmyndigheten bestämmer, tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Tiden skall bestämmas så, att den reviderade har rimliga förutsättningar att efterkomma begäran.*
Den som verkställer skatterevision skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel.	*Den reviderade skall också* *a. lämna tillträde till utrymmen som huvdsakligen används i hans verksamhet för sådan åtgärd som avses i 11 § andra stycket,* *b. i möjligaste mån ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande, när revisionen får genomföras i den reviderades lokaler, samt* *c. i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen.* *Revisorn* skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, *såvida inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Beskattningsmyndigheten får kontrollera att kopian stämmer med den upptagning som finns hos den reviderade.* *Vid granskning av handling som utgörs av data för automatisk informationsbehandling får endast de*

[4] Senaste lydelse 1987:1229.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med åtgärden. Endast sådana data som behövs för detta ändamål får tas fram. Granskningen får inte verkställas via telenät. Ytterligare begränsningar kan meddelas enligt 15 §.
	13 §
Underlåter någon att fullgöra vad som åligger honom enligt 12 § får beskattningsmyndigheten förelägga honom att vid vite fullgöra sina åligganden.	*Om den som skall revideras inte fullgör sina skyldigheter enligt 12 § får beskattningsmyndigheten förelägga honom vid vite att fullgöra dem.*
	Bestämmelser om andra tvångsåtgärder finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.
	Undantagna handlingar och befrielse från uppgiftsskyldighet
	14 §[5]
Den som verkställer skatterevisionen får ta del av handlingar som är av betydelse för revisionen även om den hos vilken revisionen sker har att iaktta tystnad om deras innehåll. På framställning av denne får dock länsrätten, när det finns synnerliga skäl, besluta att sådana handlingar skall undantas från revisionen. Detsamma gäller om den, hos vilken revisionen sker, i annat fall begär att en handling skall undantas från revisionen med hänsyn till att dess innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.	*Föreläggande och revision omfattar på den enskildes begäran inte*
Om handlingen utgörs av sådan upptagning som avses i 11 § tredje meningen får rätten besluta om sådana begränsningar av rätten att	*1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,*
	2. handling till den del den innehåller sådan information som ingår i en kvalificerad skatterättslig bedömning.
	3. handling som innehåller teknisk företagshemlighet, såvida inte skattekontrollen skulle lida betydande men om handlingen inte får granskas och detta men väger tyngre än skyddet av hemligheten, samt
	4. annan handling, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom och dess betydelse för revisionen inte är så stort att det

[5] Senaste lydelse 1987:1229.

Nuvarande lydelse

använda den reviderades tekniska hjälpmedel som behövs för att handlingar som enligt första stycket bör undantas från granskning inte skall bli tillgängliga för den som verkställer revisionen.

Framställning som avses i denna paragraf prövas av länsrätten i det län där den, hos vilken revisionen sker, är bosatt.

Föreslagen lydelse

överväger skyddsintresset.

Vid bedömningen av punkterna 3 och 4 i föregående stycke skall beaktas i vad mån nödvändiga uppgifter kan erhållas genom annan handling eller genom muntlig upplysning.

Vid föreläggande att lämna uppgifter tillämpas bestämmelserna i första och andra stycket i motsvarande mån.

15 §

Beskattningsmyndigheten skall snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den hos vilken revisionen skett och lämna denne tillfälle att yttra sig om det behövs.

Begär den reviderade att handling skall undantas från revisionen skall den, om beskattningsmyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och ställas till länsrättens förfogande för prövning.

En begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift, fotokopia av handling eller att visa upp handling, skall skriftligen inges till länsrätten i det län där den enskilde är bosatt, tillsammans med föreläggandet och, i förekommande fall, den begärda handlingen.

Länsrätten skall utan dröjsmål pröva begäran enligt första och andra styckena.

Vid fråga om befrielse eller undantagande på grund av stadgande i grundlag förfares på motsvarande sätt.

15 a §

I fråga om handling som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel bestämmer rätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.

Länsrätten får i fråga om handling som avses i föregående stycke, besluta om sådana begränsningar i beskattningsmyndighetens rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att handling eller uppgift, som skall undantas gransk-

Nuvarande lydelse | *Föreslagen lydelse*

ning, inte skall bli tillgänglig för myndigheten.

Har handling eller del av handling undantagits, får innehållet i denna inte återges eller åberopas i skatteutredningen. Detta gäller även om handling återlämnats innan länsrätten prövat frågan, men efter att invändning om undantagande gjorts.

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

5 kap.

12 §[6]

Ränta skall utgå på

1. skatt som avses i 1 § tredje stycket,

2. skatt som den skattskyldige fått anstånd med att betala enligt 5 § till den del skattebeloppet skall betalas vid anståndstidens utgång.

I fall som avses i första stycket 1 utgår räntan från den dag då skatten skulle ha betalts enligt 1 § första stycket till och med den dag då skatten skall betalas enligt enligt beskattningsmyndighetens beslut. I fall som avses i första stycket 2 *skall bestämmelserna om ränta i 49 § 4 mom. uppbördslagen (1953:-272) tillämpas.*

I fall som avses i första stycket 1 utgår räntan från den dag då skatten skulle ha betalts enligt 1 § första stycket till och med den dag då skatten skall betalas enligt beskattningsmyndighetens beslut. I fall som avses i första stycket 2 *tas ränta ut från den dag då beloppet skulle ha betalats om anstånd inte medgetts till och med den dag då anståndstiden gått ut eller om beloppet betalats dessförinnan, till och med den dag då betalning skett.*

Beskattningsmyndigheten får befria en skattskyldig helt eller delvis från skyldigheten att betala ränta, om det finns synnerliga skäl.

14 §[7]

Räntan beräknas för visst kalenderår efter en räntesats som motsvarar 75 procent av den statslåne

Räntan beräknas *i fall som avses i 12 § första stycket 1* för visst kalenderår efter en räntesats som

[6] Senaste lydelse 1992:639.

[7] Senaste lydelse 1992:639.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ränta som gällde vid utgången av november närmast föregående kalenderår. *Räntesatsen bestäms till procenttal med högst en decimal.*	motsvarar 75 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november närmast föregående kalenderår. *I fall som avses i 12 § första stycket 2 skall för den som har ställt säkerhet för anståndsbeloppet ränta för visst kalenderår beräknas efter en räntesats som motsvarar 90 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november närmast föregående kalenderår. För den som inte ställt säkerhet för anståndsbeloppet skall motsvarande ränta beräknas efter 125 procent av den statslåneränta som gällde vid samma tid.*
För tid som infaller efter utgången av det år då skatten beslutas tillämpas den räntesats som gäller för det året.	*För tid som infaller efter utgången av det år då skatten beslutas tillämpas den räntesats som gällde vid utgången av november närmast föregående kalenderår.*
	Räntesatsen bestäms till procenttal med högst en decimal.

Vid ränteberäkningen skall avrundning ske till närmast lägre hela krontal. Räntebelopp under femtio kronor tas inte ut och återbetalas inte.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. De nya bestämmelserna i 5 kap. 12 och 14 §§ tillämpas på anståndsbeslut som meddelas efter ikraftträdandet.

11 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare[1]

dels att 27 och 27 a §§ skall ha följande lydelse,

dels att i lagen skall införas två nya paragrafer, 27 b och c §§, av följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 27 a § skall sättas närmast före 27 c §.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	27 §[2]
För kontroll av att en arbetsgivare har fullgjort sin uppgiftsskyldighet får Riksskatteverket eller skattemyndigheten besluta om revision hos arbetsgivaren. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 §§ taxeringslagen (1990:324) om taxeringsrevision.	*Riksskatteverket eller skattemyndigheten får förelägga arbetsgivare eller arbetstagare att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över fotokopia av handling som behövs för kontroll av avgiftsskyldigheten.*
Efter *anmaning* av skattemyndigheten är arbetsgivare och arbetstagare skyldiga att inom den tid som angetts i anmaningen lämna de upplysningar som behövs för kontroll av avgiftsskyldigheten. Arbetsgivare och arbetstagare skall efter *anmaning* också visa upp alla handlingar som behövs för kontroll av avgiftsskyldigheten *såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto.*	*Bestämmelserna i 3 kap. 13-14 a §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om befrielse från skyldigheten att lämna uppgifter eller visa upp handling.*
	Föreläggandet får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Bestämmelserna i 83 § uppbördslagen (1953:272) gäller i tillämpliga delar.

Uppgifter som myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av avgiftsskyldigheten skall på skattemyndighetens begäran tillhandahållas denna. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen.

Om arbetsgivare eller arbetstagare inte följer en anmaning enligt andra stycket får vite föreläggas. Bestämmelserna i 83 § uppbördslagen (1953:272) om vite gäller därvid i tillämpliga delar.

[1] Lagen omtryckt 1991:98.

[2] Senaste lydelse 1992:1179.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	27 a §[3]
Arbetsgivaravgifter, ränta och dröjsmålsavgift som inte har betalats i rätt tid och ordning får omedelbart drivas in.	*För kontroll av uppgifts- och avgiftsskyldigheten får skattemyndigheten komma överens med arbetsgivaren om att en avstämning mot räkenskapshandlingar och övriga handlingar skall göras vid besök hos honom eller vid annat personligt sammanträffande.*
	27 b §
	För kontroll av att en arbetsgivare har fullgjort sin uppgifts- och avgiftsskyldighet får Riksskatteverket eller skattemyndigheten besluta om revision hos honom. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 a §§ taxeringslagen (1990:324).
	Bestämmelser om andra tvångsåtgärder än vite finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.
	27 c §
	Arbetsgivaravgifter, ränta och dröjsmålsavgift som inte har betalats i rätt tid och ordning får omedelbart drivas in.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[3]Senaste lydelse 1992:642.

12 Förslag till

Lag om ändring i tullagen (1987:1065)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (1987:1065)
dels att 75- 79 §§ skall ha följande lydelse,
dels att i lagen skall införas fem nya paragrafer, 75 a, 75 b, 77 a, 77 b samt 79 a §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	75 §[1]
För kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen fullgjorts riktigt och fullständigt får tullmyndigheten, utöver undersökning enligt 63 §, förelägga den som är uppgiftsskyldig att för granskning tillhandahålla tullmyndigheten räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör hans verksamhet. Även den för vars räkning en vara förts in eller förts ut kan föreläggas att tillhandahålla handlingar som behövs för kontrollen. Detsamma gäller andra personer som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift som är av betydelse för kontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som rör verksamheten.	*Tullmyndigheten får förelägga den som är anmälnings- eller uppgiftsskyldig enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en fotokopia av handling som behövs för kontroll av att anmälnings- eller uppgiftsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt och fullständigt sätt.*
	Vad som i första stycket sagts gäller även den för vars räkning en vara förts in eller förts ut.
Avser ett föreläggande enligt första stycket räkenskaper som förs med hjälp av automatisk databehandling skall dessa därvid efter tullmyndighetens bestämmande tillhandahållas i utskrift eller på medium för automatisk databehandling.	Avser ett föreläggande enligt första *eller andra stycket* räkenskaper som förs med hjälp av automatisk databehandling skall dessa därvid efter tullmyndighetens bestämmande tillhandahållas i utskrift eller på medium för automatisk databehandling.
	75 a §
	Tullmyndigheten får även förelägga annan som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift av betydelse för kontrollen kan hämtas ur handlingar som rör

[1] Senaste lydelse 1993:640.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

verksamheten att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över fotokopia av handling för kontroll av att anmälnings- eller uppgiftsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt och fullständigt sätt. Bestämmelsen i 75 § tredje stycket om räkenskaper som förs med hjälp av automatisk databehandling gäller i motsvarande mån.

Bestämmelser om tredjemanskontroll utan föregående föreläggande finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Den av vilken uppgiften eller handlingarna begärs kan, i stället för att själv sammanställa uppgifter eller handlingar, ställa sådana handlingar som omfattas av revision enligt 75 b § till tullmyndighetens förfogande för kontroll.

75 b §

Tullmyndigheten får besluta om revision hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos annan juridisk person än dödsbo. Revision får inte göras hos myndigheter.

Revisionen får avse att kontrollera att anmälnings- eller uppgiftsskyldigheten enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen fullgjorts eller att föreläggande enligt 75 eller 75 a §§ fullgjorts riktigt och fullständigt.

76 §

Beslut om revision skall vara skriftligt och tillställas den reviderade innan revisionen verkställs. Det skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och den reviderades rättigheter enligt 78 och 79 §§.

Nuvarande lydelse

I beslut om granskning enligt 75 § skall tullmyndigheten förordna en eller flera tjänstemän att verkställa granskningen. Tullmyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för granskningen.

Om den som granskas medger det får granskningen göras också i annat utrymme hos honom än sådant som huvudsakligen används i verksamheten.

Föreslagen lydelse

I ett beslut om revision skall tullmyndigheten förordna en eller flera tjänstemän att verkställa revisionen.

Revisionen får inte pågå längre än vad som är nödvändigt. Räkenskapsmaterial och övriga handlingar skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutas återlämnas till den reviderade.

Tullmyndigheten skall snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den som reviderats i de delar som rör honom.

77 §[2]

Om det är möjligt, skall granskningen ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte hindrar verksamheten för den vars handlingar är föremål för granskning. Den får inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8. Om räkenskaper och andra handlingar skall granskas på någon annan plats än där de förvaras, skall de mot kvitto överlämnas till den som skall verkställa granskningen. Handlingarna skall lämnas tillbaka så snart som möjligt.

Revisionen skall bedrivas i samverkan med den som revideras och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.

Revisionen får genomföras hos den reviderade om denne medger det samt efter beslut av länsrätten enligt 4 § lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Granskningen av handlingar skall ske hos den reviderade om han begär det, såvida det inte föreligger särskilda skäl däremot. Om den som granskas medger det får granskningen göras också i annat utrymme hos honom än sådant som huvudsakligen används i verksamheten.

77 a §

Om revisionen inte verkställs hos den reviderade skall sådana handlingar som omfattas av 78 § på begäran överlämnas till tullmyndigheten mot kvitto till denne.

Revisionen omfattar räkenskapsmaterial samt övriga handlingar i verksamheten i den mån de behövs för revisionsändamålet och inte skall undantas enligt 78 §.

[2] Senaste lydelse 1993:640.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt endast uppfattas med tekniskt hjälpmedel.
	77 b §
	Vid revision är den som revideras skyldig att inom den tid som tullmyndigheten bestämmer tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Tiden skall bestämmas så att den reviderade har rimliga förutsättningar att efterkomma begäran.
	Den reviderade skall också i möjligaste mån ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande, när revisionen får genomföras i den reviderades lokaler, samt i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen.
	Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, såvida inte den reviderade istället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Tullmyndigheten får kontrollera att kopian stämmer med den upptagning som finns hos den reviderade.
	Vid granskning av handling som utgörs av data för automatisk informationsbehandling får endast de tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Endast sådana data som behövs för detta ändamål får tas fram. Granskningen får inte verkställas via telenät. Ytterligare begränsningar kan meddelas av rätten enligt 79 a §.
	Bestämmelser om andra tvångsåtgärder än vite finns i lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Nuvarande lydelse

Den som verkställer granskningen får ta del av handlingar som är av betydelse för denna även om den, vars handlingar är föremål för granskningen, är skyldig att iaktta tystnad om deras innehåll. Föreligger sådan skyldighet eller anser den vars handlingar skall granskas att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom, får länsrätten på talan av honom besluta att handlingen skall undantas från granskningen, om synnerliga skäl motiverar det.

Länsrätten får besluta om begränsning av rätten att bearbeta sådana räkenskaper som enligt 75 § andra stycket tillhandahållits på medium för automatisk databehandling, om det behövs för att uppgifter, som enligt första stycket skall undantas från granskningen, inte skall bli tillgängliga för den som verkställer granskningen. Länsrättens beslut får inte överklagas.

Föreslagen lydelse

78 §[3]

Föreläggande och revision omfattar på den enskildes begäran inte

1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,

2. handling till den del den innehåller sådan information som ingår i en kvalificerad skatterättslig bedömning,

3. handling som innehåller teknisk företagshemlighet, såvida inte skattekontrollen skulle lida betydande men om handlingen inte får granskas och detta men väger tyngre än skyddet av hemligheten, samt

4. annan handling, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom och dess betydelse för revisionen inte är så stort att det överväger skyddsintresset.

Vid bedömningen av punkterna 3 och 4 i föregående stycke skall beaktas i vad mån nödvändiga uppgifter kan erhållas genom annan handling eller genom muntlig upplysning.

Vid föreläggande att lämna uppgifter tillämpas bestämmelserna i första och andra stycket i motsvarande mån.

I fråga om granskning som avses i 75-78 §§ gäller bestämmelserna i 69 och 71 §§ i tillämpliga delar. Den vars handlingar är föremål för granskning skall också lämna upplysningar och på annat sätt lämna det biträde som krävs för att granskningen skall kunna verkställas.

Tullmyndigheten skall snarast meddela resultatet av granskningen till den hos vilken granskningen

79 §

Begär den reviderade att handling skall undantas från revisionen skall den, om tullmyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och ställas till länsrättens förfogande för prövning.

En begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift, fotokopia av handling eller att visa upp handling, skall skriftligen inges till länsrätten, tillsammans

[3] Senaste lydelse 1993:640.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
skett och, om det behövs, lämna denne tillfälle att yttra sig.	*med föreläggandet och, i förekommande fall, den begärda handlingen.*
	Länsrätten skall utan dröjsmål pröva begäran enligt första och andra styckena.
	Vid fråga om befrielse eller undantag på grund av stadgande i grundlag förfares på motsvarande sätt.
	79 a §
	Om den enskilde begär det, skall rätten överväga om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingen.
	I fråga om handling som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel bestämmer rätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.
	Rätten får i fråga om handling som avses i föregående stycke besluta om sådana begränsningar i tullmyndighetens rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att handling eller uppgift, som bör undantas från granskning, inte skall bli tillgänglig för myndigheten.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

13 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 3 § samt 4 kap. 6 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	3 kap.
	3 §
Länsrätten får, om det finns synnerliga skäl, på framställning av en uppgiftsskyldig som förelagts att lämna kontrolluppgift som enligt bestämmelserna i detta kapitel skall lämnas först efter föreläggande, befria honom från denna skyldighet när uppgiften omfattas av den uppgiftsskyldiges tystnadsplikt eller särskilda omständigheter i annat fall gör att att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom.	*Länsrätten får befria den som förelagts att lämna kontrolluppgift från sin skyldighet om uppgiften är av sådant slag att den inte skulle lämnats ut enligt 3 kap. 13 § taxeringslagen (1990:324). Begär den som förelagts att uppgiften skall undantas skall kontrolluppgiften med den begärda uppgiften omedelbart förseglas och översändas till länsrätten. Därvid gäller i övrigt bestämmelserna i 3 kap. 14 och 14 a §§ taxeringslagen (1990:324).*
	4 kap.
	6 §[1]
Skattemyndighetens beslut enligt 2 kap. 19 § får överklagas till Riksskatteverket. Övriga beslut av skattemyndigheten enligt denna lag får inte överklagas.	
Riksskatteverkets beslut enligt denna lag får inte överklagas.	
Länsrättens beslut enligt 3 kap. 3 § får inte överklagas.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Senaste lydelse 1990:1136.

14 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Härigenom föreskrivs att 12 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
12 §[1]	
För kontroll *beträffande* skatten kan skattemyndigheten eller Riksskatteverket meddela beslut om skatterevision hos banken. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) *om taxeringsrevision.*	För kontroll *av* skatten kan skattemyndigheten eller Riksskatteverket meddela beslut om skatterevision hos banken. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i *3 kap. 8-14 a* §§ taxeringslagen (1990:324). *Bestämmelser om tvångsåtgärder finns i lagen (1990:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Senaste lydelse 1993:464.

1 Inledning

1.1 Kommitténs uppdrag

Av direktiven (dir 1992:27) följer att kommitténs huvuduppgifter är följande:

- *att* föreslå de åtgärder som behöver vidtas vid ett slopande av bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen eller, för det fall bevissäkringslagen anses böra vara kvar, föreslå de förstärkningar av rättssäkerheten i bevissäkringslagen som kan anses befogade. Därvid bör kommittén enligt direktiven undersöka vilka brister från rättssäkerhetssynpunkt den hittillsvarande tillämpningen innefattat och vilka konsekvenser som skulle uppkomma om endast andra tvångsmedel fick användas för att få tillgång till bevismedel för skattekontroll.
- *att* lägga fram förslag som stärker den enskildes ställning vid betalningssäkring enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Statsrådet framhåller att det inte finns skäl att nu företa en förutsättningslös omprövning av betalningssäkringslagen, men att lagen bör ses över i vissa avseenden, framförallt avseende inskränkningarna i rätten till skadestånd. Även riskrekvisitet, den särskilda förmånsrätten som verkställighet av betalningssäkringsbeslut medför och tidsfristen för att fastställa skattefordran eller väcka talan vid domstol nämns.
- *att* göra en översyn av reglerna om skatterevision med inriktning på s.k. tredjemansrevisioner. Kommittén bör utreda i vilken mån sådana revisioner är nödvändiga för en ändamålsenlig kontrollverksamhet, varvid kommittén särskilt bör beakta behovet av regler i syfte att i ökad utsträckning tillgodose den enskildes intressen. Vidare anförs i direktiven att kommittén bör utreda om möjligheterna att undanta handlingar bör göras generösare, om regler om försegling m.m. liknande de i bevissäkringslagen bör införas och om länsrättens beslut bör kunna överklagas. Kommittén bör också samråda med Datastraffutredningen (Ju 1989:04), som bl.a. har i uppdrag att se över skattemyndigheternas befogenheter i fråga om datorlagrad information, såvitt gäller granskning av ADB-baserade räkenskaper.

— *att* se över reglerna om anstånd med betalning av skatt. Inriktningen bör enligt direktiven vara att möjligheterna till anstånd förbättras, särskilt i samband med eftertaxering. Samtidigt bör det emellertid vara en strävan att reglerna inte inbjuder till överklagande vare sig i taxerings- eller anståndsfrågor. Kommittén har enligt direktiven även att beakta hur anståndsreglerna förhåller sig till betalningssäkringsinstitutet, särskilt aveende möjligheterna att kräva säkerhet vid anstånd. Slutligen nämns att kommittén bör överväga möjligheterna att slopa fullföljdsbegränsningen, så att även länsrättens beslut i anståndsfrågan kan överklagas.
— *att* utreda frågan om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt. Enligt direktiven är de nuvarande reglerna för restriktiva. Kommittén bör dels avvakta remissvaren över domstolsutredningens förslag om ersättning enligt den föreslagna förfarandelagen, dels samråda med den kommitté som har i uppdrag att se över reglerna om det allmännas skadeståndsansvar (Ju 1989:03). Hänsyn bör tas till att tyngdpunkten i beskattningsförfarandet även i fortsättningen bör ligga hos skattemyndigheterna.
— *att* lägga fram förslag till lösning av konflikten mellan tryckfrihetsförordningens regler om anonymitetsskydd för meddelare och reglerna om deklarations- och uppgiftsskyldighet samt skattemyndighets rätt att ta del av handlingar vid skatterevision. Kommittén bör överväga möjligheterna att införa en särskild skatt på meddelararvoden.

Slutligen framhålls i direktiven att det givetvis kan finnas andra frågor rörande rättssäkerheten vid beskattningen som kan behöva prövas. Kommittén har därför varit oförhindrad att ta upp sådana frågor och lägga fram de förslag som kommittén anser vara påkallade.

Utredningsarbetet skall vara avslutat före utgången av juni 1993 och kommittén bör, om det inte bedöms vara olämpligt, behandla frågorna som rör bevissäkringslagen med förtur.

1.2 Utredningsarbetet

Vid kommitténs första sammanträde diskuterades huruvida bevissäkringslagen kunde behandlas med förtur. Vi fann emellertid att den borde behandlas i samband med en mer samlad genomgång av reglerna angående skatteutredningar och beslöt därför att inte förtursbehandla frågorna som rör bevissäkringslagen.

Kommittén har under arbetet inventerat den rättssäkerhetskritik som framförts i motioner till riksdagen under de senaste tio åren samt den kritik som framförts i skrivelser till Finansdepartementet, vilka överlämnats till oss. Vidare har remissvaren till slutbetänkandet av Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (Skatteutredningar, SOU 1986:39) gåtts igenom. Slutligen bör nämnas att vi fått en mängd synpunkter från både myndigheter och organisationer.

1.3 Tidigare framförd kritik

Vid en genomgång av motioner, skrivelser, artiklar m.m. ser man hur till stor del samma kritik återkommer år efter år. Viss kritik gäller stora delar av förfarandet, andra avser mycket speciella detaljer. På en del punkter har kritiken helt eller delvis vunnit gehör och lett till reformer. Exempel på sådana reformer är borttagandet av det begränsade straffansvaret för taxeringsfunktionärer 1986,[1] vissa förbättringar i bevissäkringslagen 1988,[2] reformering av betalningssäkringslagen 1990 ,[3] viss möjlighet fr.o.m. 1 juli 1989 till ersättning i skatteärenden och skattemål,[4] ändrade regler fr.o.m. 1991 i fråga om anstånd med skatt,[5] förbättrade möjligheter fr.o.m. 1991 att ändra taxeringen, införande av F-skattebevis, vilket råder bot på den praktiska delen av problemet angående gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet för framförallt enmansföretag (de s.k. Hjortbergsproblematiken),[6] upphävande av lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar (den s.k. angiverilagen)[7] m.m.

En del av den framförda kritiken rör den *materiella skatterätten* såsom att skattelagstiftningen är oklar, att lagen om skatteflykt bör avskaffas, att det behövs en omvänd generalklausul eller möjlighet till generaldispens (till de skattskyldigas fördel), att retroaktivitetsskyddet bör stärkas samt att det föreligger en risk för delegering av normgivningsmakten genom myndigheters föreskrifter och allmänna råd när skattelagstiftningen är vag. Även om detta är frågor som faller utanför kommitténs uppdrag nämns något om rättssäkerheten avseende den materiella skattelagstiftningen i avsnitt 2.3.2. Dessutom bör i sammanhanget påpekas att en teknisk översyn av inkomstskattlagstiftningen f.n. utförs av Skattelagskommittén (Fi 1991:03) och att lagen om skatteflykt upphävdes vid årsskiftet 1992/93.

I fråga om *taxeringsförfarandet* har, förutom de frågor som behandlas i kapitlen 3-7, kritik framförts mot förfarandet med den *förenklade självdeklarationen*, där den skattskyldige har att intyga att alla kontrolluppgifter som inkommit till skattemyndigheten är korrekta. Från flera håll har man framfört krav på att den skattskyldige bör få veta vilka uppgifter som skattemyndigheten förfogar över innan han intygar att dessa är riktiga. Genom att kontrolluppgifterna förtrycks på deklarationsblanketten innan den sänds ut till den skattskyldige skulle detta problem

[1]Före 1986 fanns ett undantag för taxeringsfunktionärer angående brottet vårdslös myndighetsutövning, ett förhållande som kritiserats under en lång följd av år (se vidare prop 1984/85:117 och JuU 1984/85:34).
[2]Se prop 1987/88:65 s 66 ff och SkU 1987/88:17 s 17 f.
[3]Se SOU 1987:75, prop 1989/90:3 och 1989/90:SkU1.
[4]Se Ds Fi 1986:20, prop 1988/89:126 och 1988/89:SkU31.
[5]Se SOU 1985:42 s 148 ff, SOU 1988:22 s 244, prop 1989/90:74 s 337 ff, 432 f och 1989/90:SkU32 s 279 f.
[6]Se prop 1991/92:112, 1991/92:SkU29 och SFS 1992:680.
[7]Se föregående not.

undanröjas. Det nyligen antagna förslaget till ytterligare förändringar i deklarationsförfarandet tillgodoser detta krav.[8]

Skatteutskottet har, med anledning med anledning av en motion om en rättighetskatalog för skattebetalare, där bl.a. *skattemyndigheternas uppträdande* mot de skattskyldiga diskuteras, anfört att det inte hade någon annan uppfattning än motionärerna. Utskottet avstyrkte emellertid motionen med hänvisning till att det inom RSV pågick en omfattande verksamhet i syfte att skapa goda relationer mellan skattskyldiga och taxeringsmyndigheter och ökad kunskap om och förståelse för skatteadministrationen.[9] I samma anda, fast angående taxeringsrevision, har krav framförts i skrivelse från näringslivet, att skattemyndigheterna skall utgå från att den reviderade företagaren är hederlig, inte att det är en potentiell skatteskojare.[10] (Se vidare kap. 8.)

Skattemyndigheternas *beslutsmotiveringar* vid avvikelsebeslut har också kritiserats.[11] Motionärerna anför att det, trots att vikten av goda beslutsmotiveringar påpekats vid flera lagstiftningsreformer, förekommer att avvikelsebeslut är bristfälligt motiverade. Därför har man föreslagit att motiveringsskyldigheten skall preciseras, så att det av beslutet framgår vilken eller vilka uppgifter i deklarationen som ej följts, vad som istället för uppgiften lagts till grund för taxeringen samt att beslutet innehåller hänvisning till lagrum, föreskrift, anvisning eller vad åtgärden eljest grundar sig på. Den diskussion vi för med anledning av samma krav vid betalningssäkringsbeslut är även relevant i detta sammanhang (se avsnitt 5.3.4).

I samband med taxeringsreformen framfördes kritik mot att skattemyndigheten kan ompröva den skattskyldiges taxering till dennes nackdel upp till ett år efter taxeringsåret (4 kap. 14 § TL). Enligt motionärerna ligger taxeringen öppen för omprövning under för lång tid. Några menar att omprövning över huvud taget inte bör kunna ske efter november månads utgång under taxeringsåret, andra att det fordras att skattemyndigheten meddelar den skattskyldige om att taxeringen hålls öppen på grund av att ärendet kräver ytterligare granskning, medan en tredje variant är att den tidigare besvärsfristen för taxeringsintendenten, ett halvår efter taxeringsårets utgång, skall gälla.[12] Även frågorna om eftertaxering, skönstaxering och skattetillägg har regelbundet kritiserats ur rättssäkerhetssynpunkt (se vidare kap. 8).

Slutligen bör nämnas att de *långa processtiderna* varit föremål för kritik, vilka man menat hotar den enskildes rättssäkerhet, dels därför att bevisproblemen ökar ju längre tid det går, dels genom att människor upplever sig rättslösa när det krävs att de skall svara inom några veckor,

[8]Se prop 1992/93:86 s 54 ff.
[9]Se SkU 1985/86:25 s 9.
[10]Skrivelse till statsrådet och chefen för finansdepartementet från Svenska arbetsgivareföreningen, Småföretagens riksorganisation, Sveriges köpmannaförbund och Svensk industriförening 1988-10-26.
[11]Se motionerna 1985/86:Sk718, 1986/87:Sk726 och 1987/88:Ju812; jfr även SkU 1986/87:11 s 107 (reservation 13).
[12]Se motionerna 1989/90:Sk45-47, 1990/91:Sk822.

men det sedan tar åratal innan myndigheter och domstolar har färdigbehandlat ärendet. Målsättningen för handläggningen i första instans borde, enligt motionärerna, ligga kring ett resp två år efter taxeringsåret. Även Justitieombudsmannen uppmärksammade problemen med den långsamma skatteprocessen.[13] Genom taxeringsreformen 1990 har emellertid antalet skattemål minskat dramatiskt. Huruvida detta leder till att processtiderna kan förkortas för skattemål är ännu för tidigt att avgöra, men i huvuddelen av fallen sker omprövning av besluten hos skattemyndigheten, vilket går betydligt snabbare.

I kapitlen 3-7 har övrig rättssäkerhetskritik beaktats och i kapitel 8 redovisar vi de frågor som vi anser kvarstår att utreda.

1.4 Dispositionen av betänkandet

Betänkandet är disponerat på följande sätt. Först behandlas rättssäkerhetsbegreppet och vad rättssäkerheten får för betydelse vid beskattningen (kapitel 2). Därefter redovisas de frågor som vi haft att särskilt utreda, nämligen anstånd med skatt (kapitel 3), ersättning för processkostnader (kapitel 4), betalningssäkring (kapitel 5), skatteutredningar (kapitel 6) samt behovet av en särskild skatt på meddelararvoden (kapitel 7). Bevissäkringslagen behandlas i samband med att skattemyndigheternas befogenheter vid skatteutredningar utreds, dvs. i kapitel 6. I varje kapitel har vi tagit hänsyn till den framförda kritiken som är av relevans för den fråga som där behandlas. Vi har därvid även beaktat sådana förhållanden som inte framgår av direktiven, men som vi ändå haft fria händer att utreda. I kapitel 8 anges sådana rättssäkerhetsfrågor som inte hunnit utredas, men som bör bli föremål för utredning i framtiden. Kostnaderna för förslaget och ikraftträdandebestämmelser redovisas i kapitel 9. Författningsförslagen kommenteras i kapitel 10.

[13]Se Justitieombudsmannens ämbetsberättelse 1982/83 s 323 ff.

2 Rättssäkerhet

2.1 Inledning

En mycket viktig del av vår rättskultur är att värna om rättssäkerheten. Få förnekar detta, men meningsskiljaktigheter uppkommer ibland när begreppet skall bestämmas eller när rättssäkerhetsintresset skall vägas mot andra intressen, t.ex. effektiviteten. En första uppgift är därför att försöka ge en någorlunda god bild av vad som menas med *rättssäkerhet*.

Även om det finns en oomtvistad kärna hos rättssäkerhetsbegreppet tvivlar flera författare på att det kan ges en entydig definition. Det är emellertid inte detsamma som att begreppet kan användas hur som helst. När Eko-kommissionen presenterade sitt slutbetänkande med bl.a. en "modern" syn på rättssäkerhetsbegreppet, till skillnad från det traditionella, gav det upphov till en omfattande debatt. Vid riksdagsbehandlingen tog även justitieutskottet avstånd från försöken att ge rättssäkerhetsbegreppet ett nytt "materiellt" innehåll.[1]

För att undvika denna typ av misstag är det därför viktigt att så långt som möjligt söka precisera vad som traditionellt avses med rättssäkerhet. Vår ambition med detta kapitel är att lyfta fram de aspekter som normalt anförs i den juridiska debatten och som har betydelse för de frågor vi har att utreda enligt direktiven.[2]

I detta kapitel behandlas först rättssäkerhetsbegreppet i allmänhet, sedan rättssäkerheten vid beskattningen. Den mer preciserande analysen görs i respektive kapitel.

2.2 Allmänt om rättssäkerhetsbegreppet

Bakgrund

En central och kanske grundläggande rättssäkerhetsaspekt är kravet att rättstillämpningen inte får vara *godtycklig*. Rättstillämpningen blir annars inte *förutsebar* och riskerar då att förlora den legitimitet som fordras för

[1]Se SOU 1984:15 s 128 ff, prop 1984/85:32 s 36 ff, JuU 1984/85:28 s 25 samt Björn Edgren, SvJT 1986 s 374 f.

[2]Förutom de källor som anges i noterna hänvisas till litterturen i litteraturförteckningen i slutet av detta kapitel. Referenserna till viss författare nedan avser de där nämnda framställningarna.

att medborgarna skall sätta sin tillit till den dömande verksamheten. Det ställer i sin tur krav på en fixerad prioritetshierarki mellan olika rättskällor, att beslutsförfarandet är rationellt och att de rättsliga avgörandena är väl motiverade (rättfärdigade), så att resonemanget kan kontrolleras.

Förutom dessa centrala aspekter hos rättssäkerhetsbegreppet, vilka har betydelse för alla rättsområden, blir rättssäkerheten särskilt betydelsefull vid myndighetsutövning mot enskilda, framförallt då det gäller ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Rättssäkerhetsdebatten är därför särskilt livfull inom t.ex. straffrätten, den offentliga rätten, förvaltningsrätten och skatterätten. Rättssäkerheten tar därvid sikte på de *enskilda människornas* behov av säkerhet vid myndighetsutövningen, inte statens, kommuners eller myndigheters behov.[3] En under de senaste århundrandena hyllad princip är att även myndighetsutövning skall vara underkastad rättsliga normer, ett uttryck för rättsstatsidealen. Med framväxten av det demokratiska styrelseskicket har det också blivit närmast självklart att befogenheterna för statsmakten regleras med rättsregler. Ofta framhålls också att rättsstaten är en förutsättning för ett demokratiskt styrelseskick. En annan fråga är hur långt den rättsliga kontrollen av statsmakten skall drivas, dvs. om lagprövingsrätten (eller snarast lagprövningsskyldigheten) skall tillämpas fullt ut och om man t.o.m. bör inrätta en s.k. författningsdomstol. Denna fråga har nyligen behandlats av Fri- och rättighetsutredningen (SOU 1993:40).

Även om det framhållits att Sveriges statsskick inte fullt ut präglats av rättsstatsidealen, togs ändå ett stort steg i denna riktning med 1974 års regeringsform (RF). Här finns flera av den demokratiska rättsstatens grundpelare inskrivna. All offentlig makt utgår från folket och den offentliga makten utövas under lagarna (1:1 RF). Riksdagen stiftar lag (1:4 RF), medan rättsskipningen omhänderhas av domstolarna (1:8 RF) osv. I 8:3 RF stadgas att föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. I 2 kap. RF nämns ett antal grundläggande fri- och rättigheter. Sverige har även genom internationella konventioner åtagit sig att respektera fundamentala mänskliga rättigheter.

Rättsstaten och rättssäkerheten sägs stundom vara tvillingar, barn av samma idé. Rättssäkerheten värnar om att rättsstatsidealen upprätthålls. Det är ur dessa idéer som rättssäkerhetsdebatten kan generera argument, utan att för den skull vara naturrättslig.

[3]Tikka utesluter emellertid inte möjligheten att analysera rättssäkerheten ur fiskus synvinkel (i och med att beskattning är ett tvåpartsförhållande), även om han framhåller att det främst är de enskildas rättssäkerhet som normalt avses.

Rättssäkerhetsaspekter

En fundamental rättssäkerhetsaspekt är, som ovan nämnts, *förutsebarheten*. Detta följer egentligen redan av att besluten skall stödja sig på i förväg kända rättsnormer. Det är emellertid inte detsamma som att juridiska avgöranden är logiska följder av rättsnormerna tillämpade på ett visst fall, eftersom varken rättsnormerna eller den juridiska metoden tillhandahåller ett underlag för en sådan precision i beslutsfattandet. Det finns förvisso fall som är tämligen enkla att bedöma, särskilt om rättsnormerna direkt tar sikte på den föreliggande situationen. Man kommer emellertid aldrig ifrån att det också uppkommer svåra fall, särskilt när rättsnormerna är vaga eller de faktiska omständigheterna är mycket speciella, varvid det fordras en långt driven *rationell argumentation* för att nå rimliga beslut, som i sin tur kan ligga till grund för bedömning av liknande fall. Garantin för att besluten är objektiva och av hög kvalitet ligger då bl.a. i en kontradiktorisk process inför kvalificerade och oavhängiga domare, där parterna förträds av jurister. Ett sätt att minska spelrummet för olika rimliga lösningar och därmed att öka förutsebarheten är att skapa mer preciserade normer, dvs. att välja precision i lagstiftningen i stället för att skapa generalklausuler, målsättningsparagrafer och andra typer av vaga normer. Ibland kan det emellertid vara lämpligare att låta praxis få en viss frihet i stället för att i föreskrifterna ge normer som är alltför begränsade, särskilt då man anser att det är svårt att ge någon bra preciserad lösning i lagtext.

En annan viktig distinktion är frågan om för vem förutsebarheten skall vara god. Ett komplicerat område som t.ex. inkomstbeskattningen kan måhända inte förenklas till en sådan grad att varje skattskyldig begriper konsekvenserna av sitt handlande genom att enbart läsa lagtexten. Man kan därför i stället ställa upp målsättningen att alla jurister skall kunna tolka den med god precision eller åtminstone sådana jurister som har specialiserat sig på området. Det går emellertid inte ens här undvika att svårbedömda fall uppkommer som ytterst måste lösas genom en domstolsprocess. Ett val kan vara att skapa tämligen klara och enkla regler för vanligt förekommande transaktioner, t.ex. löneinkomster och liknande. Följer man utvecklingen av inkomstbeskattningen ser man hur användandet av schablonregler alltid gjort sig starkt gällande. I andra fall är det kanske önskvärt att eftersträva en mer korrekt inkomstberäkning (i förhållande till bakomliggande teorier om "inkomst"), varvid reglerna kan bli mer komplicerade eller i vart fall kräva större specialkunskap vid tillämpningen, t.ex. företagsinkomster, udda försäljningsvinster etc. En ytterligare aspekt är att lagtextens otillgänglighet för lekmän eller t.o.m. för på området icke specialiserade jurister kan kompenseras genom bra sekundära källor, t.ex. rättsvetenskapliga arbeten, juridiska handböcker och diverse informationsmaterial. Huvuddelen av de skattskyldiga torde

redan nu hämta sin information i RSV:s informationsmaterial och skattehandböcker, inte i lagtexten.[4]

När det gäller myndighetsbefogenheter får bristande precision i lagstiftningen vanligen den följden att myndigheten får vittgående befogenheter (som dock förutsätts tillämpas med urskillning). För myndighetens serviceverksamhet kan generalklausuler eller målsättningsparagrafer vara ett ändamålsenligt sätt att styra verksamheten, men när det gäller befogenheter som avser ingrepp i de enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden kan befogenheterna vid bristande precision upplevas som diskretionära. Myndigheten avgör vad som får göras, utan möjligheter för den enskilde att få åtgärderna prövade före eller under förfarandet. (En annan sak är att t.ex. Justitieombudsmannen kan utveckla uppträdandenormer genom sin myndighetsgranskande verksamhet.) Precisionen i lagstiftningen tjänar därför rättssäkerheten på så sätt, att gränserna för myndighetsbefogenheterna blir, om inte distinkta, så i vart fall väl avgränsade.

En annan viktig rättssäkerhetsaspekt är *likabehandling* eller principen att alla är lika inför lagen (jfr 1:9 RF). Lika fall skall behandlas lika, utan ovidkomande hänsyn till personen i fråga. Förutom den självklara följden att t.ex. att en lunchförmån på ett företag leder till samma skattekonsekvenser för alla anställda, bör framhållas att de i praktiken förekommande fallen sällan är helt identiska. Principen uttrycker dock kravet att domaren bör argumentera efter någorlunda enhetliga riktlinjer i alla mål eller åtminstone alla mål som hör till samma kategori, ett krav som även gäller myndigheters rättstillämpning.[5]

Legalitetsprincipen framhålls också som en rättssäkerhetsaspekt inom vissa rättsområden, i betydelsen att myndighetsutövning endast får ske enligt *i förväg meddelade föreskrifter*. Med denna princip hänger även *retroaktivitetsförbudet* samman, dvs. att föreskrifter inte bör tillämpas innan de blev kända för de enskilda (jfr 2:10 RF). Ett särskilt problem härvidlag är "tillbakaverkande praxis" som inte är retroaktiv tillämpning i egentlig bemärkelse, eftersom föreskriften gällt vid tillfället för händelserna. I svåra och oförutsedda fall kan det naturligtvis upplevas på ungefär samma sätt som när en föreskrift får tillbakaverkande kraft, men det föreligger emellertid en fundamental skillnad, nämligen att tolkningen, om inte utgången i prejudikatfallet är mycket oväntad, är en av de rimliga tolkningar som man kunde räkna med om man varit aktsam, även om det är en annan än den som framhållits i t.ex. doktrin eller förarbeten.

Med föreskriftskravet följer också ett förbud mot *analog eller reducerande tolkning* till den enskildes nackdel, vilket således i dessa fall är en

[4] 73 procent av deklaranterna hämtar sin information i broschyren "Dags att deklarera", enligt en undersökning som riksskatteverket gjort.

[5] Se Strömholm (Rätt, rättskällor och rättstillämpning) s 390. Strömholm framhåller senare (s 394) att likformigheten torde kunna anses vara den viktigaste komponenten i det vidare begreppet rättssäkerhet. Jfr även Gustaf Petrén/Hans Ragnemalm s 37 f, som framhåller att stadgandet i 1 kap. 9 § RF innehåller ett förbud mot varje form av godtycke.

viktig rättssäkerhetsaspekt. Det får dock inte ses som ett stöd för ett näst intill naivt synsätt att föreskrifterna endast skall tolkas bokstavligen, utan vid tolkningen kan även andra hänsyn tas, t.ex. till systematiken, det rättsliga sammanhanget eller den historiska utvecklingen.

Förutom kravet på *oavhängiga domstolar* som kan upprätthålla en *god kvalitet* på avgörandena brukar man även framhålla några andra aspekter som avser det rättsliga förfarandet. Först bör dock nämnas att även dessa till stor del hänger ihop och syftar vanligen till att tillgodose det grundläggande kravet på godtagbara rättsliga avgöranden. I litteraturen nämns t.ex. rätten till *domstolsprövning*, krav på *"full bevisning"* (eller betryggande bevisning), *kommunikation* av alla fakta och påståenden mellan parterna, skyldigheten att *motivera beslut/domar*, rätten till *ombud eller biträde*, krav på *avgörande inom rimlig tid*, krav på *offentlighet* och möjligheten att *hålla myndigheterna ansvariga* för fel. Vi återkommer till dessa aspekter i det följande (se t.ex. 5.3.4 om motiveringen av domar och beslut).

Listan är inte komplett och avsikten är inte heller att den skall vara det. Vidare bör framhållas att rättssäkerhetskraven gör sig gällande med olika styrka i olika frågor. I en viss rättslig angelägenhet kan det t.ex. räcka med domstolsprövning i efterhand, medan det i en annan fråga kan krävas att åtgärden föregås av domstolsprövning. Den mer fördjupande rättssäkerhetsanalysen måste därför ske rättsområde för rättsområde och även med hänsyn till de där föreliggande förhållandena avseende t.ex. ingreppets art, omfattning, betydelse för den enskilde etc.

Effektivitet

Mot rättssäkerheten ställs ofta kravet på *effektivitet*, vilket emellertid inte alltid måste komma i konflikt med rättssäkerheten. Först skall något sägas om detta begrepps mångtydighet.

En betydelse är *förvaltningseffektivitet*, vilket kan sägas relateras till myndigheternas övergripande målsättning, t.ex. att tillse att all skatt som skall erläggas också betalas eller att få fast alla brottslingar. I denna mening kan rättssäkerhet och effektivitet riskera att hamna i konflikt, eftersom respekten för den enskildes rättigheter (i det enskilda fallet) kan motverka det övergripande målet för verksamheten. Det förekommer t.ex. att man då säger att rättssäkerheten "skyddar brottslingen" eller att rättssäkerhetsbegreppet då är "gärningsmannainriktat",[6] vilket i sig är ett anmärkningsvärt synsätt, eftersom man inte är "gärningsman" eller "brottsling" förrän man blivit fälld i domstol (oskuldspresumtion) och att rättssäkerheten verkar för att skydda att ingen oskyldig blir fälld.

En annan betydelse av begreppet effektivitet kan vara *rättseffektivitet*, varvid det är rättsreglernas effektiva tillämpning som avses. Sådan effektivitet går emellertid oftast hand i hand med rättssäkerheten, eftersom rättssäkerhetsgarantierna också är en del av den rättsliga

[6]Se t.ex. SOU 1984:15 (Eko-kommissionens slutbetänkande) s 130.

effektiviteten, eller omvänt, dvs. det främjar inte rättseffektiviteten att åsidosätta rättssäkerheten. Möjligen kan man också särskilja *ekonomisk effektivitet* från förvaltningseffektivitet, för att framhålla den ekonomiska nettoeffekten (efter kostnaden för myndighetsåtgärderna), varvid myndigheterna för att öka effektiviteten måste underlåta eller minska sådana åtgärder som inte ger så stor avkastning. Här kan rättssäkerheten återigen komma i konflikt med effektiviteten.

När man talar om konflikten mellan rättssäkerhet och effektivitet är det emellertid normalt förvaltningseffektivitet som avses. Stundom förligger ingen nämnvärd konflikt, men i andra fall måste en avvägning ske, varvid det fordras att man analyserar argumenten för och emot olika lösningar. Vad som avses med *effektivitet* i de enskilda fallen fordrar då en precisering (se t.ex. avsnitt 6.3.4 angående olika aspekter av beskattningseffektivitet).

2.3 Rättssäkerheten vid beskattningen

2.3.1 Inledning

Beskattningen består i huvudsak av tre komponenter: 1. Riksdagens exklusiva befogenhet att besluta om föreskrifter om skatt (det obligatoriska lagområdet), 2. utformning och tolkning av skattelag samt 3. beskattningsförfarandet och skatteprocessen. Det första området tillhör den konstitutionella rätten och ligger utanför kommitténs uppdrag. Den andra delen är naturligtvis en mycket viktig del för taxeringsarbetet, men i huvudsak faller också den utanför kommitténs uppdrag. Vad som möjligen kan och bör omnämnas, är hur lagstiftningens utformning påverkar möjligheterna att åstadkomma en riktig beskattning. Den tredje delen, beskattningsförfarandet och skatteprocessen, är emellertid kärnområdet för kommitténs arbete. Den följande allmänna rättssäkerhetsanalysen på beskattningens området tar därför i huvudsak sikte på denna del. Det är främst inkomstbeskattningen som diskuteras, även om också andra skatteformer omfattas av vårt uppdrag.

Beskattningen kan förvisso sägas vara ett förvaltningsförfarande bland andra, men det har också stora egenheter, som är av betydelse ur rättssäkerhetssynpunkt. Till skillnad från då inkomstbeskattningen infördes 1862, då inkomstskatten var 1 %, är den numera av mycket stor betydelse för de enskildas ekonomi (marginalskatt upp emot ca 65 % inkl. socialavgifter). Förfarandet sker årligen. Det bygger på att uppgifter lämnas under straffansvar och ansvar att betala sanktionsavgifter. Den tidigare principen om lekmannataxering har ersatts av myndighetstaxering, även om ett visst lekmannainslag finns kvar i form av skattenämnden, vilken dock numera ingår i myndigheten och inte, som sin föregångare (taxeringsnämnden), är ett fristående organ.

Ett företräde för en fiskal attityd riskerar att slå hårt mot den enskilde. Balansen mellan det allmänna och de enskilda måste därför avvägas med yttersta noggrannhet. I en modern rättsstat räcker det inte att man har en

i huvudsak bra förvaltning. Garantin för att balansen mellan det allmänna och de enskilda upprätthålls måste vara rättsreglerna och rättssystemet. Ett studium av rättssäkerheten vid beskattningen måste därför inriktats på hur regelverket för taxeringsförfarandet är uppbyggt och hur avvägningen mellan det allmännas och de enskildas intressen har reglerats.

2.3.2 Den materiella skatterätten

En inkomstbeskattning förutsätter att "inkomsten" kan mätas på ett adekvat sätt. Detta är ingalunda en enkel fråga och utvecklingen har, sedan inkomstskatten infördes 1862, gått från bevillningsförordningarnas tämligen vaga rekvisit om olika typer av inkomst till en detaljerad lagstiftning med modifieringar och undantag från ett konsekvent inkomstbegrepp. Det har funnits mängder av svårlösta rättsfrågor, särskilt med hänsyn till beskattningens tidigare bristande neutralitet och de skattskyldigas ständiga strävan att finna transaktionsformer som lett till lägre eller ingen beskattning. Mot detta har man lagstiftningsvägen reagerat med speciallagstiftning, stopplagstiftning och, slutligen, lagen (1980:865) mot skatteflykt, som nu upphävts.

Den materiella skattelagstiftningen genomgick en omfattande förändring i och med 1991 års skattereform, varvid framförallt dess bristande neutralitet i fråga om behandlingen av olika inkomster åtgärdades.[7] Reformarbetet har fortsatt med bl.a. förslag till neutral företagsbeskattning och uppgiften att få till stånd en god lagteknisk lösning för inkomstskattelagstiftningen.[8]

Som nämnts ovan hör beskattningen till det s.k. obligatoriska lagområdet (8:3 RF) och föreskrifter om skatt måste därför meddelas i lag. Utrymmet för s.k. verkställighetsföreskrifter (8:13 RF) är mycket begränsat på inkomstbeskattningens område. Riksskatteverket får huvusakligen nöja sig med att, liksom de skattskyldiga, försöka *tolka och tillämpa* lagen så gott det går och utfärda rekommendationer.

Ett beslut om skatt, som inte följer av en rimlig tolkning av föreskrift eller ens grundar sig på en sådan, är helt enkelt ett behörighetsöverskridande av det beslutsfattande organet. En fara härvidlag är att man då genom mycket vag lagstiftning tillskapar ett sådant utrymme för tolkningar som i realiteten får samma effekt som en överlåtelse av beskattningskompetens från den lagstiftande församlingen till de rättstillämpande organen. *Förutsebarheten* blir lidande, och det är också en ur konstitutionell synpunkt mycket tveksam reglering av beskattningsmakten.

Från *rättssäkerhetssynpunkt* brukar man därför ställa krav på att inkomstskattelagarna skall vara så klara som möjligt. Det innebär emellertid inte krav på en kasuistisk lagstiftning, utan en generellt utformad lagstiftning ger normalt både bättre precision och därmed bättre

[7] Se SOU 1989:33-34, prop 1989/90:110, bet 1989/90:SkU30 och rskr 356.
[8] Arbetet med den tekniska översynen av skattelagstiftningen sker inom skattelagskommittén (Fi 1991:03, dir 1991:39).

förutsebarhet. En stor mängd undantag och modifieringar av de allmänna principerna kan emellertid få motsatt effekt.

När generaliteten drivs så långt att normen blir mycket vag, som t.ex. i skatteflyktslagen, riskerar emellertid rättstillämpningen att bli diskretionär och rent av godtycklig. Detta gäller naturligtvis även andra vaga normer än skatteflyktsklausulen.

För att upprätthålla kravet på föreskriftsstöd vid beskattningen ställs dessutom särskilda krav på tillämpningen av skattelagarna. Förbudet mot analog eller reducerande tillämpning till den skattskyldiges nackdel är därför andra *rättssäkerhetskrav* som kan ställas vid beskattningen (jfr ovan).

De nämnda rättssäkerhetsaspekterna på den materiella skattelagstiftningen och tillämpningen av den har viss betydelse för beskattningen och skatteprocessen, framförallt i fråga om möjligheten till processkostnadsersättning och anstånd med skatt, men även i andra avseenden.

2.3.3 Beskattningsförfarandet och skatteprocessen

Beskattning sker i en mängd olika former. Vissa av dem är tämligen enkla att kontrollera och uppbörden kan ske smidigt. Inkomstskatten förutsätter emellertid detaljerade uppgifter om de enskildas privatekonomi, eftersom de flesta förvärv är inkomstskattepliktiga. Självdeklarationen kompletteras numera med en stor mängd uppgifter från tredje man, t.ex. arbetsgivare, banker m.fl., vilket lett till att ett stort antal skattesubjekt i Sverige endast behöver bekräfta att uppgifterna är korrekta. Företagens uppgiftslämnande vid den egna taxeringen har också ökat i väsentlig omfattning, bl.a. i form av det s.k. standardiserade räkenskapsutdraget. Vidare medför ADB-utvecklingen, både hos skattemyndigheterna och hos företagen, att kontrollmöjligheterna ökat. Detta har i sin tur skapat en rad problem som inte fanns tidigare.

Har man väl bestämt sig för inkomstskatteformen och samtidigt önskar upprätthålla höga krav på "materiell rättvisa" är det svårt att inte samtidigt fordra en omfattande kontrollverksamhet och betydande intrång i de enskildas integritet. Inkomstskatteformen skapar således omfattande integritets- och rättssäkerhetsproblem som fordrar ständig uppmärksamhet för att tillförsäkra den enskilde en rättsenlig taxering och så att inkomsttaxeringen inte leder till ett förfarande som är okänsligt för integritetshänsyn.

Som viktiga rättssäkerhetsfrågor avseende beskattningsförfarandet och skatteprocessen nämns i litteraturen t.ex. möjligheten till information om skattelagstiftningens innehåll, förhandsbeskedsinstitutet (vilket dock mer har med den materiella skatterätten att göra), balansen mellan skattemyndigheterna och den enskilde i processen, kontrollsystemets utformning, möjligheten att snabbt och billigt få ändring, uppbörd och anstånd med skatt, befogenheten att åsätta skönsmässig taxering och andra frågor rörande beviskrav och bevisbörda samt användningen av administrativa och straffrättsliga sanktioner.

Den skattskyldige behöver tillgång till *information* för att kunna deklarera på ett riktigt sätt och få deklarationen godkänd vid taxeringen. Han behöver också i förväg kunna få kännedom om vilket underlag som fordras för att hans uppgifter skall kunna godtas vid beskattningsbesluten. En särskild fråga är i vad mån den skattskyldige i svårare bedömningsfrågor har möjlighet att få biträde av någon annan än skattemyndigheten.

Under *deklarationsgranskningen* och vid *taxeringsbeslut* gör sig kraven på *kommunikation*, *motivering* och *information* gällande vid avvikelse från deklarationen. Även myndighetens skyldighet att vara *objektiv* är viktig. Vad avser kontrollaspekten är det främst rätten till *opartisk prövning* (dvs. prövning hos domstol) som gör sig gällande, men i viss mån även myndighetsgranskning genom överprövning av t.ex. högre chef inom myndigheten och Justitieombudsmannen.

När det gäller skattemyndighetens kontrollverksamhet är det väsentligt att effektivitets- och rättssäkerhetsaspekterna är väl avvägda mot varandra i den mån de hamnar i konflikt. Kontrollverksamheten måste vara väl utbyggd, annars riskerar olikhet vid beskattningen uppkomma till nackdel för dem som är noggranna och ärliga. Å andra sidan måste hänsynen till den enskilde tillmätas betydande vikt, särskilt vid skatterevision, eftersom det är fråga om ett intrång i mycket känsliga uppgifter. Här gör sig ett stort antal rättssäkerhetsaspekter gällande. Inte minst respekten för *medborgerliga fri- och rättigheter* får här stor betydelse, framförallt skyddet för den *personliga integriteten*.

Redan själva avvägningen mellan effektiviteten vid kontrollverksamheten och rättssäkerheten aktualiserar en viktig princip, nämligen *proportionalitetsprincipen*. Den får betydelse dels vid lagstiftningens utformning, dels vid rättstillämpningen. Det är viktigt att framhålla att det skydd lagstiftningen bör erbjuda måste fungera även i mycket udda situationer och för små minoriteter av enskilda för att man skall kunna tala om fullgod rättssäkerhet. Den omständigheten att majoriteten ordnar ett gott skydd i fråga om de ingrepp den själv vanligen riskerar drabbas av är således inte tillräckligt. Den andra aspekten, proportionalitet i myndighetsutövningen under de existerande reglerna, är en allmän förvaltningsrättslig princip och gäller således även i de fall den inte är lagfäst.[9]

För att man skall kunna *förutse* ingreppets art och omfattning fordras tämligen preciserad lagstiftning. Proportionaliteten måste då beaktas redan i lagstiftningen. Vidare fordras *effektiva möjligheter* att snabbt få till stånd en prövning av åtgärden, antingen genom att beslutet skall fattas av domstol innan det kan verkställas eller genom att det finns omedelbara möjligheter till inhibition av beslutet till dess en opartisk prövning skett. Tvingas man av praktiska skäl (för att tillgodose effektiviteten) att ha en vid eller vag lagstiftning måste det ställas krav på god kompetens hos beslutsfattarna vid myndigheten samt möjligheter till prövning i efterhand

[9]Se t ex 6 a § bevissäkringslagen (1975:352); jfr SOU 1986:39 s 55 f och prop 1987/88:65 s 70 ff.

och att kunna hålla myndighetspersonalen respektive staten ansvarig för beslutet. Inte minst den reparativa funktionen hos ett skadestånd är här av betydelse.

Sammantaget bör det ur rättssäkerhetssynpunkt vara en målsättning att reglerna är så klara som möjligt, framförallt avseende åtgärder som kan få stora negativa effekter för den enskilde. Vid föreskriftsregleringen måste man beakta bestämmelserna om vad som hör till det obligatoriska lagområdet (för skatterättens del, 8 kap. 3 § RF). Det räcker således inte alltid att skyddet upprätthålls genom myndighetsföreskrifter.

Eftersom beskattningen är en ingripande åtgärd av mycket stor ekonomisk betydelse är risken stor att vissa enskilda personer undandrar sig att fullgöra sina skyldigheter enligt lag. Från effektivitetssynpunkt fordras därför möjligheter att kunna ingripa med tvång mot sådana personer som tredskas eller kan misstänkas vilja undandra skatt. Å andra sidan är sådana åtgärder av mycket ingripande natur och fordrar därför precision, så att åtgärderna inte kan komma till användning på godtycklig grund. De nyss nämnda rättssäkerhetsaspekterna gör sig därför här gällande med än större styrka. Kriterierna för när åtgärden får tillgripas, möjligheten till opartisk prövning, den enskildes möjlighet till kvalificerat ombud/biträde, kraven på bevisning, kommunikation, motivering och avgörande inom rimlig tid samt möjligheten att hålla myndigheterna respektive staten ansvarig för åtgärderna bör ges en mycket framträdande plats. Besluten är inte sällan av sådan betydelse att de kan vara livsavgörande i ekonomiskt hänseende.

Den som inte vill medverka till skattekontroll skall inte kunna undandra sig åtgärden. Det fordras ofta snabba åtgärder för att materialet inte skall försvinna eller förstöras. Svårigheterna är inte så stora när man vet att någon vill undandra sig sina skyldigheter, som när man endast misstänker att så är fallet. Det ställs här stora krav på beslutsfattare och exekutiv personal, eftersom besluten ofta måste fattas interimistiskt innan den enskilde erhållit kännedom om den planerade åtgärden och därmed inte heller kunnat yttra sig i ärendet. En opartisk prövning och eventuell rättelse måste därför kunna ske mycket snabbt, samtidigt som skadan av ingreppet måste kunna begränsas och ersättas, om åtgärden inte var rimlig i det enskilda fallet. Det är i dessa fall normalt inte fråga om "felaktiga" beslut, utan om åtgärder som är oproportionerligt ingripande, vilket medför att det är svårt att hålla någon ansvarig för effekterna.

Möjligheterna att säkra uppbörden av skatt är en annan mycket viktig fråga. Det gäller här att göra en rimlig avvägning mellan möjligheterna att säkerställa betalning av skatt och den enskildes berättigade anspråk på att inte behöva betala skatten innan den kan fastställas på ett godtagbart underlag. De nyss nämnda aspekterna gör sig därför återigen gällande med styrka, inte minst vad avser snabbheten i förfarandet. Varje dags dröjsmål kan förvärra den ekonomiska ställningen för den som drabbats. Det är här inte endast fråga om sådana åtgärder som idag regleras i betalningssäkringslagen, utan även möjligheterna att höja preliminärskatt och att vägra anstånd med inbetalning av tvistig skatt är här av betydelse.

Rätten till *opartisk prövning* hos en väl kvalificerad domstol har betydelse för samtliga tidigare nämnda frågor. Förutom vad som ovan framhållits bör påpekas att de enskildas förtroende för prövningen är av grundläggande betydelse. Vidare har den europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna betydelse vid utformningen av de inhemska bestämmelserna av rätten till domstolsprövning, vilket bl.a. lett till utvidgning av bestämmelserna om muntlig förhandling vid påförande av skattetillägg och införandet av lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut.

2.4 Sammanfattning

Rättssäkerheten vid beskattningen och i skatteprocessen tar sikte på de enskildas *rättsliga* säkerhet. Mot de fiskala intressena att få in lagstadgad skatt måste man således ställa den enskildes behov av rättsliga garantier för att han inte skall behöva betala mer skatt än vad han rätteligen skall betala samt att under förfarandet inte utsättas för mer omfattande åtgärder än vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet. Dessa garantier måste tillgodoses dels vid den avvägning som görs i lagstiftningen mellan de fiskala befogenheterna och den enskildes rättigheter, dels genom möjligheter till rättslig kontroll, så att den enskilde inte är beroende av myndigheters skön.

Vår strävan är därför att söka lösningar som ger mer preciserade förutsättningar för förhållandet mellan de enskilda och skattemyndigheterna, varvid enskildas fri- och rättigheter ges stor betydelse, utan att för den skull tillskapa ett förfarande som lider av effektivitetsbrister.

Litteratur:

Rättssäkerheten i allmänhet och olika aspekter av rättssäkerheten förekommer i en stor del av den juridiska litteraturen. Här ges ett urval av den litteratur som ger en god översikt över rättssäkerhetsdiskussionen.

Axberger, Hans-Gunnar, Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar - En rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet, Brottsförebyggande rådet 1988:3.

Bergström, Sture, Förutsebarhet, 1987.

Beyer, Claes, Vad är rättssäkerhet?, i Festskrift till Gotthard Calissendorf s 11-37.

Beyer, Claes, Rättssäkerhet - en formsak, Juridisk tidskrift 1990/91 s 389-402.

Edgren, Björn, Riksdagen om rättssäkerheten, Svensk juristtidning 1986 s 374-375.

Hellner, Jan, Rättsteori, En introduktion, 1988.

Hirschfeldt, Johan, Generalrapport om förutsebarheten i beskattningen, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12 (Rättssäkerheten i beskattningen), 1982, s 267-297.

Lindencrona, Gustaf, Rättssäkerheten och inkomstbeskattningen, i Demokrati, rättssäkerheten och beskattningen (red Erik Anners), 1988.
Peczenik, Alexander, Rätten och förnuftet, En lärobok i allmän rättslära, 2 uppl., 1988.
Petrén, Gustaf och *Ragnemalm*, Hans, Sveriges grundlagar och tillhörande författningar, 1980.
SOU 1984:15, Eko-kommissionens slutbetänkande
Strömholm, Stig, Demokrati och juridik, i Rättssäkerhet och demokrati (Torgny Segerstedt m.fl.) 1985.
Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, En lärobok i allmän rättslära, 4 uppl, 1992.
Strömholm, Stig och *Nycander*, Svante, Makten över rätten, 1991.
Sveriges advokatssamfunds rättssäkerhetsprogram, 1988.
Tikka, Kari S., Vad avses med rättssäkerheten i beskattningen?, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12 (Rättssäkerheten i beskattningen), 1982 s 89-118.
Zila, Josef, Om rättssäkerhet, Svensk juristtidning 1990 s 284-305.

3 Anstånd med skatt

Vårt förslag: Skattskyldig skall normalt få anstånd med att betala omtvistad skatt när han begärt omprövning av beskattningsbeslut eller ett beskattningsbeslut har överklagats till domstol, såvida det inte är *uppenbart* att den skattskyldiges yrkande i omprövningsärendet eller målet *inte kan bifallas*.

Säkerhet för anståndsbeloppet skall enligt nuvarande regler ställas om det kan antas att det belopp som avses med anståndet inte kommer att betalas i rätt tid. Denna bestämmelse behålls, men den får större betydelse än för närvarande. Den som haft kostnader för säkerheten skall dock få ersättning för kostnaderna om yrkandet i omprövningsärendet eller överklagandet bifalls. Sådan ersättning skall *jämkas* om endast del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas.

Har den skattskyldige fått anstånd, och bifalls inte hans yrkanden, skall *anståndsränta* betalas. Den skall enligt förslaget höjas och utgå med 90 procent av statslåneräntan när säkerhet ställts och 125 procent av statslåneräntan i andra fall. Sådan ränta är inte avdragsgill.

3.1 Inledning

En omdebatterad rättssäkerhetsfråga är och har under lång tid varit anstånd med inbetalning av skatt under process. Tidigare avsåg man främst anstånd under tiden då beslutet överklagats till prövningsnämnden, sedermera länsrätten. Med 1990 års taxeringsreform är avsikten att ändring av taxering i första hand skall ske via omprövning hos skattemyndigheten, varvid anstånd även är aktuellt vid omprövningsärenden.

Regler om anstånd när omprövning begärts eller överklagande har skett finns i 49 § uppbördslagen (1953:272), dit även bl.a. 46 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt och 5 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter hänvisar. Reglerna innebär i huvudsak följande. Skattemyndigheten får medge skattskyldig anstånd med att betala skatt, kvarskatteavgift eller ränta om någon av tre förutsättningar är uppfyllda. *Den första* är att det kan antas att skatten,

kvarskatteavgiften eller räntan kommer att avkortas. Denna grund avsågs ersätta samtliga åtta möjligheter i 49 § 1 mom. som fanns före 1990 års reform.[1] *Den andra* alternativa förutsättningen är att den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat taxeringsbeslut eller annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta och *utgången i ärendet eller målet är oviss*. Ovisshetsrekvisitet innebär enligt departementschefen att sannolikheten för bifall skall bedömas vara lika stor som för avslag samt det finns ett visst utrymme att medge anstånd i sådana tveksamma fall där sannolikheten för avslag väger över något.[2] *Slutligen* kan anstånd erhållas om betalningen av påfört belopp skulle för den skattskyldige medföra *betydande skadeverkningar eller annars framstå som obillig*, vilket motsvarar det tidigare obillighetsstadgandet i 2 mom.

Bestämmelserna om ställande av säkerhet vid anstånd förändrades också vid 1990 års reform. Det tidigare obligatoriska kravet på säkerhet vid anstånd i obillighetsfallen togs bort och ersattes med en allmän regel om säkerhet då det *kan antas* att det belopp som avses med anståndet *inte kommer att betalas i rätt tid*. Undantag görs för ringa belopp eller om det finns särskilda skäl. Enligt departementschefen behöver säkerhet inte ställas i normalfallet och det skall vara myndigheternas sak att föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd medges utan säkerhet.[3]

Tidigare kunde ett avslag av skattemyndigheterna inte överprövas i domstol, men med de nya reglerna från 1990 kan anståndsbesluten numera överklagas till länsrätt, men dock inte vidare till kammarrätten.

Enligt direktiven bör kommittén se över reglerna med inriktningen att möjligheterna till anstånd förbättras, särskilt i samband med eftertaxering. Strävan skall vara att reglerna inte inbjuder till överklagande vare sig i taxerings- eller anståndsfrågor. Kommittén skall även beakta hur reglerna om säkerhet som villkor för anstånd förhåller sig till bestämmelserna om att betalningssäkring får beslutas när det finns påtaglig risk för att den skattskyldige inte kommer att betala fordringen. Slutligen nämns att frågan om fullföljdsbegränsningen bör övervägas.

3.2 Historik

Enligt 57 § 1946 års uppbördsförordning kunde anstånd med anledning av överklagande endast beviljas vid dubbeltaxering (dvs. taxering på flera orter för samma inkomst, förmögenhet eller fastighet). Från myndighetshåll framfördes önskemål om att kunna bevilja anstånd även vid felskrivningar eller uppenbara felbedömningar i första instans, vilket fick till följd att 1949 års uppbördssakkunniga föreslog att uppskov med skatteinbetalningen även skulle medges då den skattskyldige överklagat taxeringsnämnds beslut och taxeringsintendenten i avgivet yttrande

[1] Se prop 1989/90:74 s 432.
[2] Se prop 1989/90:74 s 340.
[3] Se prop 1989/90:74 s 343.

tillstyrkt bifall till besvären helt eller delvis.[4] Anstånd skulle emellertid inte få medges sedan prövningsnämnden eller kammarrätten meddelat beslut i anledning av besvären.

Med anledning av förslaget anförde departementschefen följande:

> Även enligt min mening talar starka skäl för en utbyggnad av anståndsmöjligheterna. Att anstånd bör kunna medgivas i de utav de sakkunniga åsyftade fallen av ren misstagstaxering, synes mig uppenbart. Det kan emellertid diskuteras om man bör stanna härvid. Jag vill erinra om det fall, då en skattskyldig, mot bestridande, av någon anledning åsättes en hög taxering av beskattningsnämnderna och fråga ej är om s.k. misstagstaxering. Även om skatterättsliga bedömandet i högsta instans sammanfaller med den skattskyldiges uppfattning, måste han, vid risk av exekutiva åtgärder och oberoende av i det enskilda fallet föreliggande olägenheter, erlägga skatt enligt de lägre instansernas beslut. Först efter en, med hänsyn till skattedomstolarnas arbetsanhopning, kanske ganska långa tid restitueras beloppet jämte viss ränta. Ej utan fog har kritik riktats mot bestämmelserna i denna del. De sakkunniga har ej gått in på dessa problem och jag är ej heller själv beredd att utan en närmare utredning taga en slutlig ställning. Jag vill dock understryka, att det måste anses uteslutet med en regel av innebörd, att anstånd med skattens erläggande alltid skulle gälla till dess ett lagakraftvunnet utslag föreligger. En sådan regel skulle medföra, att de skattskyldiga genom taxeringsbesvär kunde — hur ogrundade besvären än vore — erhålla mycket lång tids uppskov med skattens erläggande för att vid något framtida tillfälle ställas inför skattekrav, hänförliga till sedan länge uppburna och måhända även förbrukade inkomster. Detta vore icke blott oförenligt med tanken bakom källskattesystemet; det skulle även lända det allmänna och ytterst även de skattskyldiga till starkt förfång.
>
> Den enda framkomliga vägen torde vara ett prövningsförfarande, därvid de olika fallen individuellt bedömas. Hur principerna för ett sådant förfarande skall uppdragas och hur det tekniskt skall anordnas är en komplicerad fråga, till vilken jag ej är beredd att nu ta ställning. I sådant läge måste jag inskränka mig till att nu förorda ett genomförande av de sakkunnigas förslag, som dock är ägnat att undanröja vissa påtagliga olägenheter.[5]

Departementschefens förslag sammanföll således i stort med uppbördssakkunnigas, men innebar även att anståndsmöjligheterna vidgades till att också avse sådana fall där den skattskyldige *överklagat domstols avgörande*, under förutsättning att taxeringsintendenten tillstyrkte bifall till besvären. Vidare uttalade han att anstånd borde kunna ges, förutom i de fall där taxeringsintendenten tillstyrkt eller meddelat att han kommer att tillstyrka besvären, också i de fall då taxeringsintendenten vid ett mera ytligt bedömande angett att han *troligen* kommer att tillstyrka besvären, vilket dock inte skulle vara bindande för intendenten vid hans slutliga bedömning av besvären.[6]

[4]Se SOU 1952:1 s 36 och 265 ff.
[5]Se prop 1953:100 s 288.
[6]Se prop 1953:100 s 289.

I en riksdagsmotion samma år framhölls problemet angående anstånd vid skönsmässiga höjningar av taxeringen, varvid motionären föreslog att anstånd i sådana fall borde erhållas till dess att prövningsnämnden hunnit avgöra ärendet.[7] Skatteutskottet biträdde den lösning som föreslagits i propositionen och ansåg att även motionärens synpunkter därigenom blivit i huvudsak tillgodosedda.[8]

Frågan om anstånd under process återkom några år senare i motioner till riksdagen. I två likalydande motioner 1958 anknöt man till departementschefens ovan citerade påpekande om behovet av en utvidgad möjlighet till anstånd då taxeringen överklagats.[9] Motionärerna framhöll att bestämmelserna i 1953 års uppbördsförordning fått en icke lämplig utformning, eftersom taxeringsintendenten inte givits möjlighet att tillstyrka anstånd i andra fall än när han också tillstyrkte bifall till besvären. Detta innebar att den skattskyldige alltid fick ta den ekonominska bördan av att ligga ute med den skatt som processen omfattade. Särskilt i prejudikatfall som skulle föras ända upp till Regeringsrätten innebar detta, enligt motionärerna, en onödig och ofta obillig belastning på den skattskyldige.

Bevillningsutskottet ansåg att skäl kunde anföras för en längre gående rätt till anstånd med inbetalning av skatt, då skattskyldigs taxering är föremål för tvist. Inte minst i de av motionärerna uppmärksammade fallen syntes en ytterligare möjlighet till anstånd rimlig, enligt utskottet. I övrigt framhöll utskottet att man inte borde belasta taxeringsintendenterna med arbetsuppgiften att pröva om anstånd borde medges eller ej, vilket egentligen låg utanför deras egentliga arbetsuppgifter. Utskottet avstyrkte motionerna, men påpekade att frågan borde ägnas fortsatt uppmärksamhet och prövas i ett större sammanhang sedan tillräckliga erfarenheter av 1953 års utformning av anståndsinstitutet vunnits.[10]

I stort sett samma yrkanden återkom i två likalydande motioner 1961.[11] Motionärerna fann det icke vara rimligt att taxeringsintendenten skall vara förhindrad att tillstyrka bifall till framställning om anstånd av den anledningen att han icke anser sig kunna tillstyrka bifall till av den skattskyldige anförda besvär i de fall då princip-, tolknings- eller skälighetsfrågor e.d. är föremålet för tvisten i skatteprocessen. Bevillningsutskottet hänvisade till den då tillsatta uppbördsutredningen, vars uppdrag enligt direktiven innefattade att se över anståndsbestämmelserna, och ansåg således att man borde avvakta resultatet av utredningens arbete.[12]

Kritik mot de begränsade möjligheterna till anstånd kom också från Justitieombudsmannen. Efter att ha granskat ett par skattemål, där taxeringarna höjts från ca 18 000 kr till drygt 400 000 kr, utan möjlighet

[7]Se mot 1953 I:170.
[8]Se BevU 1953:33 s 54 f.
[9]Se mot 1958 I:114 och II:132.
[10]Se BevU 1958:20 s 3 f.
[11]Se mot 1961 I:486, II:548.
[12]Se BevU 1961:25.

till anstånd och där den skattskyldige sedermera vann målen, anförde Justitieombudsmannen att de begränsade möjligheterna till anstånd framstod som en uppenbar brist i uppbördssystemet i sådana fall, då skattskyldig anfört besvär över ett taxeringsbeslut och det med hänsyn till tveksamhet om beslutets riktighet, skattens storlek och övriga omständigheter måste anses obilligt att skatten indrivs, innan lagakraftvunnet beslut föreligger.[13]

Uppbördsutredningen sammanfattade bristerna i bestämmelserna på följande sätt:

1. Den omständigheten, att en skattskyldigs möjligheter att erhålla anstånd helt är beroende av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan kan medföra att den skattskyldige tvingas för längre tid avstå medel, ofta av betydande storlek, för betalning av skatt, som enligt av högre instans sedermera meddelat beslut inte skall erläggas.
2. Taxeringsintendentens ställning av part i taxeringsprocessen medför att det framstår som mindre lämpligt att möjligheten att erhålla anstånd är beroende av taxeringsintendentens ståndpunktstagande i taxeringsfrågan.
3. För meddelande av anstånd enligt nu gällande bestämmelser krävs bl. a. att den skattskyldige anfört besvär över taxeringen. Om den skattskyldige underlåter att anföra besvär inom föreskriven tid kan anstånd inte meddelas även för det fall att taxeringsintendenten för talan till den skattskyldiges förmån.
4. Om den skattskyldige fått sina taxeringsbesvär helt eller delvis bifallna är han ändock i regel tvingad att erlägga skatt i enlighet med tidigare taxeringsbeslut för det fall att taxeringsintendenten överklagar det beslut varigenom den skattskyldige vunnit nedsättning i taxeringen.
5. Behandlingen av anståndsärendena medför en icke obetydlig arbetsbelastning å länsstyrelsernas taxeringssektioner.[14]

Utredningen fann att de dåvarande bestämmelserna fungerat i stort sett väl, men att det fanns problem då det var fråga om stora belopp och då processerna drog ut på tiden. Man ansåg att huvudregeln även fortsättningsvis borde vara att skatten skall inbetalas oberoende av att besvär över taxeringen anförts, men att vissa förändringar kunde ske. Därför föreslogs dels att prövningen kunde förenklas genom att låta myndigheterna bevilja *anstånd utan taxeringsintendenternas* hörande i de fall, då det framstår som uppenbart att yttrandet kommer att innefatta meddelande om att den skattskyldiges besvär tillstyrkts, dels att ett *obillighetsstadgande* infördes, så att det i fortsättningen fanns en möjlighet att förhindra att den enskilde utsattes för ekonomiska skadeverkningar. Angående principfrågan om anstånd vid process anförde utredningen bl.a.:

> Enligt vår mening finns det knappast anledning att bevilja anstånd åt skattskyldig, som utan större svårigheter förmår att inbetala den i

[13]Se JO:s ämbetsberättelse 1959 s 350.
[14]Se SOU 1965:23 s 76.

enlighet med den överklagade taxeringen påförda skatten. Förhållandet synes för sådant fall inte heller böra bedömas på annat sätt därför att taxeringsmålet rör en princip-, tolknings- eller skälighetsfråga eller eljest då taxeringsfrågans slutliga utgång kan synas oviss. Ur den skattskyldiges synpunkt bör det avgörande för frågan om anstånd ytterst vara, huruvida han har möjligheter att betala skatten eller inte.[15]

Därutöver föreslogs att myndigheterna skulle ges en möjlighet att *självständigt och tämligen fritt* bedöma vilka risker ett anstånd medförde och därmed också kunna ställa *krav på säkerhet* för skattens betalande samt att prövningsnämnds och kammarrätts nedsättande eller undanröjande omedelbart skulle leda till avkortning eller restitution av skatt, varför anståndsfrågan inte ansågs vara aktuell i dessa fall.

Utredningens förslag tillstyrktes i princip av de hörda myndigheterna och av föreningarna för chefstjänstemännen inom uppbördsväsendet, medan näringslivets organisationer önskade en längre gående anståndsrätt än vad utredningen förordat.[16]

I likhet med utredningen ansåg departementschefen att taxeringsfrågan var av underordnad betydelse i sammanhanget och att det avgörande skälet för frågan om anstånd borde vara den skattskyldiges möjligheter att betala skatten, vilket därför medförde att tyngdpunkten borde ligga på sakens ekonomiska sida. Det gick emellertid inte att förneka att taxeringsfrågan ändå kunde komma in i bilden när det gällde att bedöma om skattebetalningen är "obillig". Dessutom ansåg han att man borde mjuka upp utredningens föreslagna obillighetsstadgande, så att rekvisitet blev "obilligt" i stället för "uppenbart obilligt".[17]

Efter 1967 års reform utgjordes möjligheterna till anstånd med skatt under process således av att antingen:

1) taxeringsintendenten anfört besvär till den skattskyldiges fördel, tillstyrkt den skattskyldiges besvär eller ansökan om anstånd (beslut av lokal skattemyndighet), eller
2) erläggandet av skatten skulle för den skattskyldige medföra *betydande skadeverkningar* eller eljest *framstå som obilligt* (beslut av länsstyrelse).

Vidare infördes bestämmelser om säkerhet för anståndsbeloppet i obillighetsfallen samt krav på ränta för den del av skatten som skulle erläggas sedan anståndet upphört (49 § 4 mom. uppbördslagen).

1980 reformerades bestämmelserna åter, denna gång efter förslag av Riksskatteverket. Skattemyndigheterna fick större möjligheter att utan taxeringsintendentens hörande fatta beslut om anstånd. Riksskatteverket föreslog att de lokala skattemyndigheterna skulle göra *en sannolikhetsbedömning* av utgången i de taxeringsmål där anstånd begärts. Departementschefen ansåg dock, i likhet med remissinstanserna, att man inte

[15]Se SOU 1965:23 s 79.
[16]Se prop 1967:130 s 61.
[17]Se prop 1967:130 s 118 f.

borde ge någon generell linje som de lokala skattemyndigheterna skulle följa vid behandlingen av anståndsärendena, men han framhöll att anstånd inte borde vägras utan att man antingen satt sig in noggrant i taxeringsfrågan eller inhämtat taxeringsintendentens yttrande. Taxeringsintendenten skulle även fortsättningsvis antingen kunna ange i vad mån han kunde tillstyrka besvären eller endast yttra sig över i vilken utsträckning anstånd borde meddelas. Om taxeringsintendentens yttrande inhämtats, var skattemyndigheten enligt departementschefen skyldig att följa yttrandet.[18] För att undvika att jävssituationer uppkommer framhöll departementschefen att anståndsärendena fördelades så att föredragande tjänsteman i taxeringsnämnden inte tog befattning med anståndsärendet. Rätten för skattemyndigheterna att meddela anstånd begränsades till fall där taxeringen överklagats till länsrätten. Vid besvär över länsrätts eller kammarrättsbeslut var anståndet fortfarande beroende av taxeringsintendentens inställning till besvären.[19]

Justitieombudsmannen påpekade i en rapport 1981 att hans allmänna intryck var att de organ som har ansvaret för anståndsgivningen i huvudsak hanterar reglerna på ett förnuftigt sätt. Det kan dock inte uteslutas att tillämpningen kan bli för restriktiv, fortsatte han, vilket berodde på att uppbördslagens inte alltid så generösa bestämmelser ibland tolkades alltför restriktivt. Situationen kan i vissa fall bli den att den enskilde ställs inför ett konkurshot medan skatteprocessen står öppen eller att det genomförs indrivningsåtgärder innan den "friande" domen till sist kommer. Betydande skadeverkningar kan då ha inträtt för den enskilde. Problemen berodde enligt justitieombudsmannen bl.a. på att taxeringsperioden och besvärstiden förlängts, att anståndsärendena skulle hanteras under en mycket hårt belastad period på året och att rutinerna för att hantera dessa ärenden inte var enkla. Vidare kunde det hända att anståndsbeslutet inte registrerades ordentligt, varvid indrivningsåtgärder påbörjades.[20]

Justitieombudsmannen föreslog att en ändring av regelsystemet skulle kunna gå ut på att man kombinerade anståndsreglerna med möjlighet för förvaltningsdomstolarna att efter ansökan *besluta om inhibition i den tvistiga delen* när frågan har avgjorts av länsstyrelsen med ett negativt besked. Han uppskattade att arbetet med denna nya måltyp skulle bli av marginell betydelse. Skälen för att inte endast fiskala myndigheter skall få pröva denna fråga hade enligt hans mening fått alltmer avgörande tyngd. Alternativt kunde man nöja sig med vissa ändringar i anståndsreglerna så att möjligheterna till anstånd ökar. Avslutningsvis framhöll han att man borde kunna få större möjligheter att avstå från säkerhet och att i vart fall kostnader för bankgaranti ersätts om den skattskyldige vinner målet.[21]

[18]Se a prop s 12.
[19]Se a prop s 11 ff.
[20]Se JO P-E Nilsson, "Den långsamma skatteprocessen - några synpunkter och förslag" 1981-12-15, dnr 2662-1980 och 1891-1981, s 11 ff och s 38 ff.
[21]Se nämnda rapport s 39 f.

I ett senare beslut framhöll Justitieombudsmannen bl.a. följande om tillämpningen av dåvarande regler:

> I åtskilliga skattemål kan en intendent konstatera att sakfrågan inte är självklar åt det ena eller andra hållet. Det kan då finnas flera skäl till att han i processen vill hålla sitt yrkande så stort som möjligt på sin kant för att inte låsa processen och binda domstolarna. Då utgången ändå är oklar och med hänsyn till den långa handläggningstid som kännetecknar skatteprocessen f n i vårt land skulle det ändå kanske vara obilligt mot den skattskyldige att kräva erläggande av ett skattebelopp som senare eventuellt bortfaller.[22]

Skatteförenklingskommittén föreslog, efter att ha utvärderat kritiken mot den då gällande ordningen, att anstånd borde kunna medges i ärenden som är svårbedömda, antingen på grund av att *sakläget är komplicerat eller för att rättsfrågan är oviss*.[23] Vidare ansåg man att det kunde ifrågasättas om inte kravet på säkerhet borde frångås och att skattemyndigheten borde ges en *möjlighet* att som villkor föreskriva att säkerhet skall ställas. Det framstod enligt kommittén också som en brist i dåvarande system att länsstyrelsens beslut om anstånd inte kunde överklagas. Man föreslog därför att den skattskyldige skulle få möjlighet att överklaga beslutet i länsrätt. Dessa riktlinjer för anståndsärendena inflöt sedermera i slutbetänkandet.[24] Departementschefen delade kommitténs uppfattning att den dåvarande uppräkningen i 49 § 1 mom. uppbördslagen borde ersättas med en generell regel att anstånd får medges med betalning av skatt, kvarskatteavgift eller ränta som kan antas komma att avkortas samt när det råder en ovisshet om lagens rätta innehåll eller då utgången är oviss på grund av bedömnings- eller bevisfrågor.[25] Dessa regler infördes i och med 1990 års taxeringsreform. (Se avsnitt 3.1 ovan angående de nuvarande reglernas innebörd).

3.3 Överväganden

Problemet med gränsdragningen för möjligheterna att erhålla anstånd har diskuterats och varit föremål för reformer så länge som anstånd med inbetalning av skatt m.m. har funnits. Utvecklingen har gått från en restriktiv och diskretionär befogenhet för skattemyndigheterna till en generösare och på objektiva kriterier präglad anståndsprövning.

Reformeringen av anståndsbestämmelserna 1990 har allmänt karaktäriserats som ett viktigt steg framåt i rättssäkerhetshänseende. Emellertid har man från flera håll också påpekat behovet av att ta ytterligare ett steg, nämligen att medge anstånd om inte synnerliga skäl talar emot det. Vidare bör man enligt kritiken tillåta överklagande av länsrättens beslut, inte minst för att erhålla prejudikat på området. Ovisshetsrekvisitet

[22]Se Olof Hedberg, Etiska regler för taxeringsintendenter?, Skattenytt 1985 s 80.
[23]Se SOU 1985:42 s 153.
[24]Se SOU 1988:22 s 244 och 247.
[25]Se prop 1989/90:74 s 340 f.

medför också problem vid överklagande i eftertaxeringsärenden, framhålls det.

De nya bestämmelserna har varit i kraft i drygt två år. Någon närmare studie om hur de tillämpats i praktiken har inte kunnat göras på den begränsade tid som stått till vårt förfogande. Vad vi främst har att bedöma är hur reglernas konstruktion svarar mot de krav som kan ställas i rättssäkerhetshänseende. Inriktningen bör enligt direktiven vara att möjligheterna till anstånd förbättras, inte minst i samband med eftertaxering.

Anstånd med skatt är en fråga med flera aspekter. Å ena sidan är det viktigt att skatten kan drivas in tämligen omgående efter det att de skattepliktiga inkomsterna erhållits, vilket var en viktig målsättning med källskattesystemet. En princip som innebär att skattebesluten måste vinna laga kraft för att kunna drivas in är oförenlig med detta system. Å andra sidan är det orimligt att en skattskyldig skall behöva ligga ute med pengar och kanske t.o.m. ta lån eller sälja tillgångar för att kunna betala skatt som inte borde ha påförts honom.

I sammanhanget bör också framhållas att det inte finns någon allmän princip om tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Den varierar från skattereform till skattereform och måste beaktas vid lagstiftningens utformning.[26] Källskattesystemet och avsikterna bakom uppbördssystemet över huvud fordrar naturligtvis att skattebetalningarna inte kan skjutas på obestämd framtid genom att taxeringarna regelmässigt överklagas. Det finns emellertid inget som utesluter att anstånd medges i den del den enskilde och skattemyndigheten har olika uppfattning om taxeringens riktighet och den enskilde anför rimliga grunder för sin begäran om omprövning eller sitt överklagande. Problemets kärna är att finna en bra teknisk lösning, ett förhållande som påtalades redan 1953 av dåvarande departementschefen (se citatet i föregående avsnitt). Han framhöll att det borde göras en individuell bedömning av fallen. I Riksskatteverkets år 1979 avgivna förslag påtalades att en *sannolikhetsbedömning* borde ske och nuvarande ordning innebär någonting liknande, nämligen att anstånd skall ges när utgången är *oviss*, vilket enligt förarbetena innebär att det med viss marginal skall vara lika sannolikt att talan bifalls som att den avslås.

Även om det kan förefalla tilltalande med ett krav om oviss utgång i ärendet eller målet är detta inte helt problemfritt. Man behöver måhända inte vara lika uppgiven som Uppbördsutredningen, vilken framhöll att frågan huruvida ett taxeringsmål kan anses så svårbedömt att utgången i detsamma får anses oviss ofta är subtil och endast grundar sig på rent subjektiva bedömningar.[27] Såsom Skatteförenklingskommittén framhöll (se ovan) är det fråga om åtminstone två aspekter, antingen att fakta är komplicerade och därför behöver utredas noggrant eller att rättsfrågan är svår. Svårigheten att bedöma utgången är ett praktiskt problem, nämligen

[26]Se Seve Ljungman, Om skattefordran och skatterestitution, 1947 s 11.
[27]Se SOU 1965:23 s 79.

att vid en preliminär studie av fallet avgöra om den skattskyldige kommer att få framgång med sin talan.

Ovisshetsprövningen innebär att skattemyndigheten vid prövning av anståndsfrågor i samband med *överklaganden* av taxeringsbeslut skall finna att den skattskyldiges yrkanden i taxeringsfrågor inte bör bifallas, men att det är ovisst om länsrätten gör samma bedömning. Sannolikheten för bifall skall vara ungefär lika stor som för avslag. I *omprövningsärenden* hos skattemyndighet är problemen dock inte lika uppenbara, eftersom man inte ännu tagit ställning till ärendet. Överklagar den skattskyldige anståndsärendet till länsrätten blir denna instans tvungen att fatta ett preliminärt beslut om utgången i ärendet eller målet.

Ytterligare problem med ovisshetsrekvisitet aktualiseras i eftertaxeringsärenden. Vid eftertaxering uppställs i praxis ett högre beviskrav än vid andra taxeringsärenden. Bevisgraden anses ligga mellan "sannolikt" och "till visshet gränsande sannolikhet" och brukar kallas *"mycket sannolik"*.[28] Vid tillämpandet av ett sådant beviskrav hos skattemyndigheten måste det rimligen vara svårt, med hänsyn till de särskilda rättssäkerhetskrav som gäller vid eftertaxering om inte nya omständigheter eller bevis åberopas, att först finna att det är mycket sannolikt att det förhåller sig på ett visst sätt och sedan ändå medge att det är näst intill lika sannolikt att den skattskyldige vinner bifall till sin talan om nedsättning i eller undanröjande av eftertaxeringen.[29] Mot detta kan anföras att ovisshetsprövningen avser huruvida det är "mycket sannolikt" eller ej, varvid det skulle kunna finnas utrymme för olika bedömningar. Enligt den vanligen hävdade rättssäkerhetsgarantin *in dubio contra fiscum* (vid tveksamhet bör man avgöra fallet till fiscus nackdel) borde emellertid beslutet då aldrig ha fattats. Det är därför inte orimligt att anta att skattemyndigheterna av dessa skäl kan få svårt att medge anstånd. Även länsrätten ställs inför ett dilemma vid en sådan preliminär prövning.

Ovisshetsprövningen innefattar således vissa problem ur rättssäkerhetssynpunkt. Sådana aspekter kan också läggas på den ovan diskuterade tidpunkten för skattskyldighetens inträde och skattens inbetalande, vilka bör beaktas vid lagstiftningens utformning, eftersom de inte följer av några allmänna fordringsrättsliga principer. Skattemyndigheten skall iaktta opartiskhet och saklighet, men myndigheten är också den skattskyldiges motpart, särskilt sedan man hamnat i en process med den skattskyldige. Om den omtvistade skatten skall betalas in i förväg inställer sig därför frågan om rätten till *opartisk prövning* är tillgodosedd på ett tillfredsställande sätt.

Å ena sidan kommer en förtida indrivning av ett omtvistat skattebelopp inte i konflikt med rätten till domstolsprövning, vilken kan utövas trots att man inbetalt skatten. Å andra sidan minskas effekten av denna rätt i och med att man kan hamna i betalningssvårigheter, tvingas ta lån, sälja

[28]Se RSV, Handledning för taxeringsprocess 1989 s 121 f.

[29]Jfr Hultqvist/Silfverberg, Anstånd med skatt vid eftertaxering, Juridisk Tidskrift 1990/91 s 63.

egendom etc. om man måste betala skattebeloppet innan opartisk prövning skett. Skall staten, om den enskilde vinner målet, då vara skyldig att ersätta alla de kostnader som betalningen av den omtvistade skatten varit förenad med? Justitieombudsmannen framhöll just en sådan aspekt när han föreslog att staten bör ersätta kostnaden för bankgaranti när den skattskyldige vinner (se ovan). Hur man än ser det föranleder det förhållandet, att skatten förfaller till betalning trots att den skattskyldige bestrider delar av taxeringen och att domstolen inte kan meddela beslut om inhibition, att anståndsinstitutet måste vara avvägt på ett sådant sätt att risken för felaktigheter minimeras.

Den tidigare ordningen med en diskretionär befogenhet för skattemyndigheterna var naturligtvis bättre än ingenting och sägs huvudsakligen ha fungerat bra. Emellertid gav den ordningen inget *rättsligt* skydd åt den enskilde i och med att grunderna för bedömningen var vaga och inte kunde överprövas. Den nuvarande ovisshetsprövningen är betydligt bättre ur rättssäkerhetssynpunkt, dels därför att omständigheterna bli föremål för en mer objektiv prövning, dels därför att den kan överprövas av opartisk instans. Problemet med den är emellertid att den förutsätter ett svårt ställningstagande, för skattemyndigheten att, om inte nya bevis eller omständigheter tillkommer, säga att man är osäker på om bedömningen i taxeringsfrågan är riktig och för länsrätten att gå igenom målet och preliminärt klassificera det som ovisst. Detta blir särskilt problematiskt i fråga om eftertaxeringsärenden, eftersom de rättssäkerhetsgarantier som gäller denna typ av ärenden inte gärna kan förenas med eftertaxering i ovissa fall.

Ett alternativ är att införa en obligatorisk rätt till anstånd och att sedan göra undantag för sådana mer uppenbara fall där anstånd inte bör ges. Då slipper man de svåra bedömningsfrågor och det merarbete som ovisshetsprövningen innebär. Å andra sidan riskerar man att taxeringen överklagas enbart i syfte att erhålla anstånd med skatten. Detta kan emellertid lösas genom dels ett undantagsstadgande för sådana överklaganden som är ogrundade eller förefaller meningslösa, dels genom en höjning av anståndsräntan, så att anstånd inte blir en lönsam form av kredit. Den som vinner målet skall naturligtvis varken betala omtvistad skatt eller ränta, men den som erhållit anstånd och sedan förlorat målet får betala en högre ränta än i dag. Den som överklagar bör i så fall kunna välja huruvida han behöver och vill begära anstånd eller kan låta överklagandet prövas utan anstånd. Vidare kan man skärpa kraven på säkerhet för skatt som omfattas av anstånd. Kommittén har, som strax skall utvecklas närmare, stannat för denna lösning.

En viktig rättssäkerhetsgaranti är att man skall kunna få ett beslut prövat hos domstol. Med taxeringsreformen 1990 infördes en sådan möjlighet avseende flera beslut, bl.a. anstånd med skatt. Emellertid begränsades rätten att överklaga dessa beslut. Överklagande får ske till länsrätt, men inte till högre instans (102 § uppbördslagen). Skälen för en sådan begränsning var enligt departementschefen att anståndsärenden kräver snabba besked och att rätten att överklaga därför måste begränsas

till en instans, länsrätten.[30] Skatteutskottet delade denna uppfattning, men reservanterna ansåg att fullföljd borde få ske i fråga om beslut avseende anstånd med skatt.[31]

Snabbheten i beslutet är förvisso ett rättssäkerhetsskäl, men om det är den skattskyldige som väljer att få beslutet överprövat har detta säkerligen motiverats av att han erhållit avslag i länsrätten. Snabbheten har då ingen relevans för frågan om överprövning av länsrättens beslut. En aspekt som inte särskilt påpekats, men som ändå är av betydelse, är huruvida en överklagandemöjlighet medför att kammarrätternas arbetsbelastning ökar i märkbar omfattning. Med en generös rätt till anstånd är det dock inte särskilt troligt att det blir någon större mängd fall som överklagas till kammarrätten. Effektivitetsförlusten torde således vara obetydlig. Vinsten i rättsäkerhet är emellertid större, framförallt i två avseenden. Den ena aspekten är att den enskilde kan få beslutet prövat hos överrätt i samma ordning som gäller för alla andra förvaltningsbeslut. Begränsningen till första instans kan leda till olikheter i bedömningen mellan olika delar av landet och en överprövning tjänar syftet att alla skall behandlas lika i liknande situationer. Den andra aspekten är att prejudikatbildning främjas, dvs. Regeringsrätten får möjlighet att pröva lagens tillämpning, vilket inte enbart tjänar likabehandlingssyftet, utan också möjliggör kvalificerad rättslig kontroll av lagens tillämpning.

Kommittén anser därför att det inte finns någon anledning att begränsa rätten till fullföljd av länsrättens beslut i anståndsärenden. När 102 § uppbördslagen varit föremål för diskussion har vi också funnit att samma skäl kan anföras för de i paragrafen övriga nämnda besluten, dvs. preliminärskattebeslut och beslut angående skatteavdrag.

3.4 Förslag

Förutsättningarna för anstånd

Kommittén föreslår att reglerna om anstånd vid överklagande utformas på följande sätt. *Utgångspunkten* bör vara att *anstånd skall medges*, om ej särskilda skäl mot anstånd föreligger. De skäl som skall ligga till grund för vägran att medge anstånd bör preciseras, så att det klart anges vilka skäl som är av sådan karaktär att anstånd inte bör medges.

Skälet för en sådan undantagsregel är att förhindra att den skattskyldige överklagar sin taxering med det primära och måhända enda syftet att erhålla uppskov med betalningen av den ifrågavarande skatten. Om det inte hade varit för möjligheten till anstånd hade den skattskyldige i sådana fall normalt avstått från överklagande. Finns däremot ett i någon mån meningsfullt syfte med att få taxeringen överprövad är det med den valda utgångspunkten rimligt att medge anstånd. Marginalen skall vara till den

[30] Se prop 1989/90:74 s 345.
[31] Se bet 1989/90:SkU32 s 281 och s 327.

enskildes förmån i större utsträckning än vad som för närvarande är fallet.

För att undvika den nämnda typen av överklaganden bör undantagsstadgandet utformas på ett sådant sätt att det klart framgår att det är näst intill utsiktslösa omprövningsärenden eller överklaganden som avses. I förslaget till lagtext anges detta med rekvisiten att *det är uppenbart att den skattskyldiges yrkande i ärendet eller målet inte kan bifallas* (se vidare i författningskommentaren).

Ställande av säkerhet

I de fall där man kan anta att det belopp som avses med anståndet inte kommer att betalas i rätt tid, får anståndet enligt 2 mom. andra stycket medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet. Vi föreslår ingen förändring av förutsättningarna för ställande av säkerhet. Med hänsyn till att möjligheten att erhålla anstånd utvidgas är det emellertid rimligt att anta att bestämmelserna om ställande av säkerhet kommmer att aktualiseras oftare än vad nuvarande regler medför. Vi finner att detta är rimligt, eftersom anståndsbestämmelserna inte bör kunna utnyttjas för att undgå att betala skatt.

Hänsyn skall enligt bestämmelserna tas till den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt. Den utökade anståndsmöjligheten har motiverats med det behov skattskyldiga har att få normala transaktioner prövade ur skattesynpunkt, utan att behöva betala skatten i förväg, men vi anser det samtidigt vara viktigt att skattemyndigheterna också bevakar att ingen utnyttjar denna möjlighet till att försöka undanhålla skatt. Vi föreslår dock att man skall kunna erhålla ersättning för ställd säkerhet om man får bifall till sin talan (se nedan).

Förhållandet mellan anstånd och betalningssäkring

Enligt direktiven är en fråga hur reglerna om anstånd förhåller sig till bestämmelserna om betalningssäkring. Sådan åtgärd får beslutas när det föreligger påtaglig risk för att fordran inte kommer att betalas. Detta krav innebär att skattemyndigheten skall kunna visa att konkret risk för att skatten inte kommer att betalas föreligger. Rekvisitet ställer högre krav än vad som gäller vid ställande av säkerhet. Vi föreslår också att betalningssäkring endast skall kunna tillgripas vid betalningsovilja, således inte vid betalningsoförmåga (se kap 5). Vid fastställda fordringar är det således enklare att kräva säkerhet än att besluta om betalningssäkring. Ställs inte säkerhet, när sådan kan krävas, beviljas ej anstånd, varvid skatten kan drivas in. Betalningssäkring är emellertid effektivare när sabotagerisk föreligger och man behöver agera snabbt för att säkra skatten (se även möjligheten att ta lös egendom i förvar, 16 § betalningssäkringslagen). Det bör dock nämnas att ett anståndsbeslut kan omprövas, om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden förändrats väsentligt sedan anståndet beviljades eller det annars finns särskilda skäl (49 § 3 mom. andra stycket uppbördslagen). Sammanfattningsvis torde betalningssäkring ha sin största betydelse när skatten inte är fastställd

samt innan den är indrivningsbar, medan möjligheten att vägra anstånd eller alternativt kräva säkerhet vid anstånd kommer att användas när skatten är fastställd och den skattskyldige begär omprövning eller överklagar sin taxering.

Ersättning för skälig kostnad för ställd säkerhet

Bestämmelsen om ställande av säkerhet bör kompletteras med ett strikt ansvar för kostnaden för ställd säkerhet, dvs. skälig kostnad för ställd säkerhet bör ersättas av staten om den skattskyldiges yrkanden bifalls. Ersättningen skall emellertid kunna jämkas dels då den skattskyldige endast delvis vinner bifall till talan, varvid en rimlig bedömning av hur stor del av kostnaden som belöper på den icke erforderliga delen av skattefordran får göras, dels då det annars är oskäligt att ersättning lämnas.

Anståndsränta

Som följer av övervägandena ovan har vi funnit att en motkraft mot anstånd vid alltför lättvindiga överklaganden behövs, utöver kravet på att talan skall ha någon utsikt att kunna bifallas. Kravet på ställande av säkerhet fyller delvis denna funktion. Vidare fordras ett krav på marknadsmässig ränta på anståndsbeloppet för de fall där den skattskyldige inte vinner bifall till sin talan.

Nuvarande anstånds- och respiträntа är knuten till statslåneräntan. Den är inte avdragsgill, varför den bestämts till 75 procent av statslåneräntan. För närvarande ligger statslåneräntan på ca 9 procent och med hänsyn till dagens låneräntor hos bank och finansbolag hamnar man under den nivå man normalt kan låna pengar under marknadsmässiga villkor. Vidare bör det rimligen vara skillnad på det fall då säkerhet ställts respektive där sådan saknas. Med hänsyn härtill föreslår vi att räntan vid anstånd *med ställd säkerhet* skall vara *90 procent* av statslåneräntan. Räntan vid anstånd *utan ställd säkerhet* bör då ligga på *125 procent* av statslåneräntan. Om statslåneräntan t.ex. är 9 procent blir räntan för ett anstånd utan säkerhet 11,3 procent, vilket med hänsyn till att den inte är avdragsgill, motsvarar en bankränta på ca 16 procent. Ställs säkerhet för anståndet blir räntan 8,1 procent, vilket motsvarar en bankränta på ca 11,6 procent. Den bör vidare anpassas till statslåneräntans utveckling och således omräknas varje år.

Slutligen föreslår vi, som nämts i övervägandena ovan, att begränsningarna i 102 § uppbördslagen av rätten att överklaga slopas.

4 Ersättning för processkostnader

Vårt förslag: Möjligheterna att erhålla ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, tull och avgift förbättras avsevärt. Kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta tillvara den skattskyldiges rätt skall ersättas om han helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, om ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen (prejudikatfråga), om ärendet eller målet i annat fall är svårbedömt eller om synnerliga skäl för ersättning föreligger i annat fall.

Ersättning får inte beviljas för sådana kostnader som avser sådant som den skattskyldige enligt lag skall bidra med under utredningen. Vidare kan ersättningen jämkas om den skattskyldige endast delvis vinner bifall till sina yrkanden eller han varit försumlig eller har orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt.

Slutligen föreslår vi att frågan om ersättning prövas av den domstol eller den myndighet som avgjort målet eller ärendet.

4.1 Inledning

Varje ärende eller mål hos myndighet eller i domstol medför normalt kostnader i någon form, t.ex. eget arbete, biträde eller ombud, bevisning eller andra utredningskostnader etc. Kostnaderna för myndigheten eller domstolen bärs av staten. I övrigt kan man tänka sig att parterna bär sina egna kostnader, att den som förlorar betalar sina egna samt motpartens kostnader eller att viss del eller hela kostnaden ersätts av staten. Rättegångsbalken har som huvudprincip att den som tappar målet skall ersätta motpartens kostnader, till skillnad från dess föregångare enligt vilken vardera parten skulle svara för sina egna kostnader. Sistnämnda princip gäller fortfarande i indispositiva tvistemål och tvistemål om mindre värden. Som komplement till bestämmelserna finns även rättshjälpslagen (1972:429), enligt vilken part kan få sina egna kostnader ersatta av staten i viss omfattning. I brottmål är huvudprincipen modifi-

erad med hänsyn till de rättssäkerhetsgarantier som systemet med offentlig försvarare och rättshjälp utgör.[1]

Förvaltningsprocessen, dit skatteprocessen hör, karaktäriseras av att domstolarna har ansvar för att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver och att rätten, vid behov, skall anvisa parterna hur utredningen bör kompletteras; 8 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) (FPL). På flera områden har den enskilde inte heller alltid haft någon motpart, utan domstolen har också haft att tillgodose statsintresset. I skatteprocessen har emellertid en eller t.o.m. flera sådana motparter funnits.

Enskilda parter skall normalt få den hjälp de behöver i processen utan att det uppstår några kostnader för dem. Ombuds- eller biträdeskostnader ersätts därför inte enligt förvaltningsprocesslagen. Förfarandet är i huvudsak skriftligt, men om muntlig förhandling hålls får enskild part tillerkännas ersättning för sina inställelsekostnader, om rätten finner att han skäligen bör ersättas för sin inställelse (15 § FPL). Därutöver kan kostnader för bevismedel, t.ex. skriftlig handling, vittne och sakkunnig ersättas med allmänna medel (20-27 §§ FPL).

Sedan den 1 juli 1989 finns det emellertid en möjlighet för enskilda att i vissa undantagsfall få ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen). Domstolsutredningen föreslår i sitt betänkande (SOU 1991:106, Domstolarna inför 2000-talet) att lagen upphävs och ersätts av en bestämmelse som innebär ungefär motsvarande möjligheter till ersättning för hela det förvaltningsprocessuella området m.m. (dvs. även skatteprocessen).

I våra direktiv sägs att de nuvarande reglerna är för restriktiva. Kommittén bör dels avvakta remissvaren över Domstolsutredningens förslag, dels samråda med den kommitté som har i uppdrag att se över det allmännas skadeståndsansvar. Innan vi redovisar våra överväganden ges en kortfattad redogörelse för nuvarande regler och Domstolsutredningens förslag.

Eftersom möjlighet till ersättning för inställelse vid muntlig förhandling och bevisning redan finns är det först och främst rätten till ersättning för eget arbete och kostnader för ombud eller biträde som är aktuell.

4.2 Nuvarande regler

Enligt 3 § ersättningslagen får ersättning beviljas skattskyldig för kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som *skäligen behövts för att ta tillvara hans rätt*, med undantag för kostnader som avser fullgörande av deklarations- eller uppgiftsskyldighet, skyldighet att föra räkenskaper eller annat underlag som behövs för att deklararera eller kontrollera skattskyldigheten samt kostnader för eget arbete. Ersättningsrätten begränsas emellertid av att det enligt 4 § fordras att *det är oskäligt*

[1]För en utförligare översikt av de olika ersättningssystemen, se Ds Fi 1986:20 s 19 ff och SOU 1991:106 s 620 ff.

att kostnaden bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga följande faktorer: 1. sakens beskaffenhet, 2. kostnadens storlek, 3. ärendets eller målets handläggning, 4. ärendets eller målets utgång, 5. den skattskyldiges personliga eller ekonomiska förhållanden, 6. omständigheterna i övrigt. Vidare skall ersättningen minskas med annan ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader enligt lag eller avtal (5 §).

Meningen är att ersättning skall utgå i rena undantagsfall. Huvudregeln skall enligt förarbetena till ersättningslagen alltjämt vara att den skattskyldige står för sina egna kostnader. Huvudskälet för denna princip är enligt departementschefen att skattemålen liknar de indispositiva tvistemålen, dvs. mål där förlikning är utesluten. Där är huvudprincipen att parterna svarar för sina egna kostnader. Ersättning bör endast utgå i de fall där förhållandena i det enskilda fallet påtagligt avviker från det normala och det finns starka skäl för den enskilde att i en tvist dra på sig kostnader. En ytterligare begränsning bör, enligt departementschefen, vara att det är fråga om fall där en betydande kostnad åsamkas en skattskyldig och där det skulle framstå närmast som stötande om inte ersättning helt eller till någon del utges.[2]

Ersättningsfallen bör enligt Skatteförenklingskommittén främst vara sådana där skattemyndigheten gjort *en allvarlig felbedömning* men utan att skadeståndslagen anses tillämplig.[3] Departementschefen framhöll att sådana fall där ersättning bör utgå exempelvis kan vara ärenden i vilka *viss anmärkning* kan riktas mot skattemyndighetens handlande. Vidare anfördes att det även kan gälla oriktig tillämpning av gällande lag eller också sakligt obefogade yrkanden eller invändningar, ogrundade påståenden eller alltför löst underbyggda antaganden från det allmännas sida.[4] Även om det i vissa fall kan vara rimligt att ersätta den skattskyldige i fall då han inte haft framgång i processen, t.ex. då målet drivits av prejudikatskäl, anser departementschefen att det normalt bör förutsättas att den skattskyldige vinner målet.[5] Enligt specialmotiveringen skall ersättning inte utgå för kostnader under 5 000 kr, utan endast de kostnader som överstiger detta belopp, dvs. ett slags självrisk.[6]

I RÅ 1992 ref 49 hade två makar som drev restaurangrörelse vunnit ett skönstaxeringsmål avseende undanhållna försäljningsintäkter för starköl, vin och sprit i kammarrätten. Makarna yrkade samtidigt ersättning med ca 21 000 kr för biträde i målen. Kammarrätten fann inte grund för ersättning föreligga. Ersättningsyrkandet fullföljdes till Regeringsrätten som lämnade besvären utan bifall. Regeringsrätten påpekade att taxeringsärendet inte gällde någon svår skatterättslig problemställning och att någon anmärkning inte kunde riktas mot ärendets handläggning hos

[2]Se bet 1988/89:SkU31 s 7 f, prop 1988/89:126 s 15 ff och Ds Fi 1986:20 s 62 ff.
[3]Se Ds Fi 1986:20 s 64.
[4]Se prop 1988/89:126 s 17.
[5]A prop s 16.
[6]Se a prop s 28. Även skatteutskottet diskuterade självrisken och avstyrkte en motion om slopande av självrisken; bet 1988/89:SkU31 s 8.

myndigheterna. Vidare framhölls att makarnas taxeringsbara inkomster uppgick till ca 186 000 resp 220 000 kr. Vid en samlad bedömning av samtliga de faktorer som anges i 4 § ersättningslagen fann Regeringsrätten i likhet med kammarrätten att det inte kunde anses oskäligt att makarna bar kostnaderna för biträde i målet. I ett annat fall som prövats av Regeringsrätten (mål nr 4547-1989) begärdes ersättning för boutredningsmans arvode, när han företrätt ett dödsbo i ett mål om realisationsvinst. Regeringsrätten avslog yrkandet efter att ha konstaterat att boutredningsmannen inte var ombud eller biträde, utan dödsboets ställföreträdare och därmed omfattas av undantaget för kostnader som uppkommit genom den skattskyldiges *eget arbete*.

I ett nyligen avdömt mål i Regeringsrätten (mål.nr 270-271-1992) har en enskild tillerkänts ersättning med 8 000 kr, trots att han inte fick bifall till sina yrkanden i skattemålet, främst med hänsyn till att skattemålet utvalts som s.k. pilotmål. För kostnaderna vid målets behandling i kammarrätten, 3 300 kr, gavs dock inte ersättning, eftersom det med hänsyn till det begränsade kostnadsbeloppet inte ansågs oskäligt att den enskilde bar kostnaderna.

Domstolsutredningen redovisar ca 20 fall från länsrätterna och kammarrätterna efter att lagen tillämpats i ungefär två budgetår. Utredningen fann att ersättning medgetts i två fall, varvid domstolarna även dragit av 5 000 kr från de yrkade kostnaderna.[7] Lagen har således hittills tillämpats i en mindre omfattning än vad som förutsågs.

4.3 Domstolsutredningens förslag

Domstolsutredningen föreslår att det införs en allmän bestämmelse om ersättning i förvaltningsmål och de mål i allmän domstol som omfattas av den föreslagna domstolsförfarandelagen. Utgångspunkten är att den enskilde skall få tillerkännas ersättning av det allmänna för sina kostnader i målet, om det *med hänsyn till omständigheterna är oskäligt att han själv skall bära dessa kostnader*. Vid oskälighetsbedömningen skall särskilt beaktas om myndigheten *orsakat kostnaden genom fel eller försummelse*.[8]

Utredningen tänker sig emellertid ersättning även i andra fall. Som exempel på fall där det, utan hänsyn till huruvida fel eller försummelse föreligger, normalt är oskäligt att den enskilde själv står för kostnaderna nämns sådana där kostnaderna orsakats av att en myndighet framställt sakligt obefogade yrkanden eller invändningar, ogrundade påståenden eller alltför löst grundade antaganden. Ersättning bör även kunna utgå när myndigheten lämnat en vilseledande vägledning i ärendet eller orsakat den enskilde kostnader genom att begära in onödig utredning. Även i fall där myndighetens beslut grundas på en oriktig uppgift om rättsregler bör

[7]Se SOU 1991:106 del A s 627 f.
[8]Se SOU 1991:106 del A s 646 och del B s 16 (32 §).

ersättning kunna komma ifråga. Tumregeln bör enligt utredningen vara att ju krångligare eller oklarare rättsordningen är, desto liberalare ges ersättning. Vidare bör möjligheten till ersättning vara bättre ju större framgången i målet är. Krav på att målet vinns uppställs dock inte, framför allt inte i s.k. prejudikatmål.[9]

Ersättning bör enligt förslaget normalt *inte utgå* i sådana mål där avgörandet vilar på skönsmässig grund. Fall där den enskilde gjort sig skyldig till försummelse bör normalt också vara undandragna ersättningsreglernas tillämpning. Utredningen nämner som exempel taxeringsmål där den enskilde parten inte fullgjort sin deklarationsskyldighet på ett riktigt sätt eller rätt iakttagit de särskilda bestämmelserna i samma lag för verksamhet som redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Taxeringsmålen faller till stor del utanför den föreslagna lagens tillämpning, eftersom majoriteten av fall där ombud behöver kopplas in, enligt utredningen, orsakas av att den enskilde inte fullgjort sina i lag föreskrivna skyldigheter. Man framhåller vidare att rättsfrågor är jämförelsevis ovanliga i skattemål och att domstolen förutsätts känna lagen. Utredningen finner det vara en självklarhet att ersättning endast i sällsynta fall skall kunna komma ifråga i mål där den skattskyldige blir skönstaxerad eller bedrivit en avancerad skatteplanering.[10] Fall där den enskilde av icke ursäktlig anledning underlåtit att före processen upplysa det allmänna organet om ett *rättsfaktum* eller ett *bevisfaktum* som har betydelse för processens utgång bör också hamna utanför ersättningssystemet.

I likhet med vad som gäller enligt rättegångsbalkens ersättningsregler måste kostnaderna varit *skäligen påkallade* för tillvaratagande av partens rätt. Bland de omständigheter som härvid är av betydelse, nämns, i motsats till vad som för närvarande gäller enligt ersättningslagen, inte den enskildes ekonomi. Ersättningsmöjligheten skall främst vara förbehållen relativt komplicerade mål, t.ex. sådana mål som angår en komplicerad lagstiftning. Partens eget arbete och tidspillan bör enligt utredningen inte ersättas av det allmänna. Något självriskbelopp liknande det i ersättningslagen (5 000 kr) anser utredningen inte bör finnas, men beloppets storlek bör spela in vid bedömningen av oskälighetsrekvisitet.

Domstolsutredningen konstaterar avslutningsvis att det är svårt att göra någon närmare kostnadsberäkning av den föreslagna bestämmelsen, vilket bl.a. erfarenheterna av ersättningslagen visar. Utredningen menar dock att det endast är fråga om ett litet antal fall och en gissning är att de totala kostnaderna inte kommer att ligga på någon högre nivå än den som angavs för 1989 års lag, dvs. ca 2 miljoner kronor per år.

Sex ledamöter reserverade sig mot förslaget och anförde att förslaget var ett steg i rätt riktning, men att ersättningsmöjligheterna även med utredningens förslag blir alltför begränsade. Mer generösa regler för den enskilde är enligt deras mening erforderliga.[11]

[9]Se SOU 1991:106 del A s 647 f.
[10]Se SOU 1991:106 del A s 647 ff.
[11]Se SOU 1991:106 del A s 729.

Domstolsutredningens förslag har remissbehandlats och några remissinstanser berör frågor som har samband med ersättning i skatteärenden och skattemål. Flertalet av dem tillstyrker förslaget och framhåller att ersättning endast bör utgå i undantagssituationer, även om man samtidigt påpekar att nuvarande regler är alltför restriktiva. Kammarrätten i Stockholm föreslår därför att den stränga förutsättningen att det är oskäligt att parten själv skall bära kostnaderna byts mot att ersättning utgår när det — efter en helhetsbedömning — med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt. Domstolarna iakttar enligt kammarrätten nämligen restriktivitet vid tolkningen av begrepp som "oskäligt". Riksskatteverket vill för sin del bemöta utredningens antagande att taxeringsmålen till stor den skulle falla utanför resonemanget om kostnadsersättning och framhåller att omfattande taxeringsmål angående krånglig eller oklar lagstiftning under senare år blivit allt vanligare.

Några remissinstanser, bl.a. Riksskatteverket, påtalar även betydelsen av den nya taxeringsordningen där syftet är att skattemyndigheten skall kunna ompröva ärenden innan de hänskjuts till domstol, vilket bör övervägas i lagstiftningsärendet. Industriförbundet framhåller bl.a. att resonemanget att skattemål ofta orsakas av att den skattskyldige inte fullgjort sina i lag föreskrivna skyldigheter inte längre har samma giltighet. Industriförbundet framhåller att en betydande del av prejudikatbildningen sker genom förhandsbeskedsärenden och anser därför att det finns anledning att överväga att ersätta också kostnader för denna typ av ärenden.

Slutligen bör framhållas att flera remissinstanser har uppfattningen att det av processekonomiska skäl bör krävas att den enskilde begär ersättning innan målet slutligen avgörs. Några kan tänka sig att framställan om ersättning kan ske även därefter, men att tiden bör begränsas betydligt mer än vad utredningen föreslår, t.ex. till att gälla tiden innan avgörandet vunnit laga kraft.[12]

4.4 Överväganden

Inledning

Som framgår av det föregående anknyter både den nuvarande ersättningslagen och Domstolsutredningens förslag till det allmännas skadeståndsansvar. I Skatteförenklingskommitténs förslag framhölls det att ersättningsfallen främst bör vara sådana där skattemyndigheten gjort en allvarlig felbedömning men utan att skadeståndslagen anses tillämplig. Vad kommittén närmare avser för fall som innefattar allvarliga felbedömningar utan att skadeståndslagen är tillämplig sägs inte, men det är tänkbart att det var den s.k. standardregelns begränsande effekt som

[12]Se Ds 1993:5, del C, s 1267-1295, där remissvaren angående Domstolsutredningens förslag till rättegångskostnader redovisas.

avsågs.[13] Även departementschefen synes ha haft dessa fall i åtanke när han framhåller att det kan vara fråga om sådana ärenden där viss anmärkning kan riktas mot skattemyndighetens handlande m.m. Man kan se det som att meningen med den nuvarande ersättningslagen i huvudsak är att ge en möjlighet till ersättning i fall av felaktigheter vid handläggningen hos myndigheterna, dock utan att skadeståndslagen är tillämplig. Den begränsning av det allmännas skadeståndsansvar som låg i den s.k. standardregeln och några ytterligare föreskrifter i 3 kap. skadeståndslagen är emellertid upphävda sedan 1990.[14]

I Domstolsutredningens förslag hänvisas också till det allmännas skadeståndsansvar. När oskälighetsrekvisitet skall preciseras kommer man, enligt utredningen, först och främst in på det skadeståndsrättsliga området, nämligen huruvida myndighet orsakat kostnaden genom fel eller försummelse. Därefter nämner man ett antal fall där ersättning bör utgå oavsett om det i skadeståndslagens mening förekommit fel eller försummelse (se ovan). De exempel som här ges påminner om de fall som angavs i förarbetena till ersättningslagen från 1989. Det är emellertid numera ett mindre utrymme för allvarligare misstag från myndigheters sida än före standardregelns avskaffande. I flera av de angivna fallen kan det tänkas att skadestånd kan utgå enligt skadeståndslagen. Domstolsutredningen framhåller också att en utvidgning av det allmännas skadeståndsansvar bör kunna få betydelse vid tillämpningen av oskälighetsrekvisitet.[15]

Kommittén för översyn av det allmännas skadeståndsansvar har inte lagt något förslag om enskildas rätt till ersättning för rättegångskostnader. Rättegångskostnadsfrågan bör enligt kommittén övervägas och lösas i första hand inom ramen för det pågående reformarbetet rörande förvaltningsprocessen i allmänhet och därjämte eventuellt tas upp som en del i en särskild reformering av skatteprocessens bestämmelser. Kommittén har dock inte ifrågasatt den nuvarande ordningen enligt vilken ersättning för rättegångskostnader i vissa fall kan utgå i form av skadestånd.[16]

Allmänna synpunkter

Den nuvarande ersättningslagen och Domstolsutredningens förslag synes, om man spetsar till det, i huvudsak innebära att man får en enklare procedur för att kunna utge ersättning i sådana fall där myndigheterna ändå ådragit sig skadeståndsskyldighet för processkostnader. Framför allt behöver man inte fastna i frågan huruvida culpa föreligger eller ej och vidare ges utrymme för ersättning i vissa andra fall, t.ex. prejudikatfall där den enskilde har svårt att bära kostnaden för förfarandet. Domstolsutredningens förslag innebär emellertid inte att de nuvarande ersättnings-

[13]Se 3 kap.3 § Skadeståndslagen före 1989 års lagändring.
[14]Se SFS 1989:926 och prop 1989/90:42.
[15]Se SOU 1991:106 del A s 646.
[16]Se SOU 1993:55 s 294.

möjligheterna förbättras i någon nämnvärd omfattning, varken i förhållande till ersättningslagen eller till skadeståndslagen.

En längre gående möjlighet till ersättning för processkostnader måste därför anknyta till något annat än det allmännas skadeståndsansvar. En möjlighet är att, såsom påpekats från flera håll, anknyta till utgången i målet eller ärendet och låta enskild som vinner erhålla ersättning för sina kostnader. Reglerna får då betydande likheter med rättegångsbalkens huvudprincip, att tappande part står för båda parters processkostnader. Å andra sidan aktualiseras då frågan om den skattskyldige bör ersätta det allmännas processkostnader när han tappar målet. En sådan ordning har hittills konsekvent avvisats. Möjligen kan man som ett mellanting tänka sig att utvidga ersättningsmöjligheten för den enskilde till ett större antal fall än f.n, men ändå begränsa den till de fall då sakkunnigt ombud eller biträde verkligen behövts. En sådan princip harmonierar också bra med en rätt till ersättning i s.k. prejudikatfall, oavsett den slutliga utgången.

Skattemål

Från *rättssäkerhetssynpunkt* är det, som även framhölls i fråga om anstånd med skatt under process, av fundamental betydelse att den enskilde kan få taxeringen prövad av domstol. En viktig del av möjligheten till sådan prövning är att den enskilde kan ta tillvara sin rätt på ett effektivt sätt. Första frågan är då om den enskilde behöver juridisk sakkunskap i form av ombud eller biträde. En följdfråga, om svaret är ja på föregående fråga, är om det spelar någon roll för rättssäkerheten om ersättning utgår för kostnaden för ombud eller biträde.

I princip kan en tvist mellan skattemyndigheten och den skattskyldige avse antingen en *rättsfråga* (t.ex. den rättsliga betydelsen av skatteföreskrifterna) eller en *faktafråga/sakfråga* (dvs. huruvida en viss faktisk händelse, ett visst förlopp eller dylikt har inträffat). Till den senare kategorin kan man också räkna för skatterätten prejudiciella rättsförhållanden, t.ex. förkomsten av ett visst avtal eller annan rättshandling, vilka dock också avser fastställande av den rättsliga innebörden av visst handlande.

Både hos allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar gäller principen *jura novit curia*, dvs. "domstolen känner rätten". Parterna behöver inte prestera bevisning i form av rättsutredningar åt domstolen. Denna princip tillsammans med domstolens materiella processledning leder stundom till slutsatsen att parterna inte behöver lägga ned något arbete med att precisera innehållet i rättsreglerna i det prövade fallet.[17] Vad sedan angår fakta- eller sakfrågorna karaktäriseras förvaltningsprocessen av att domstolen tillser att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver och att den vid behov anvisar parterna hur utredningen bör kompletteras (8

[17]Se SOU 1991:106 del A s 631, där Domstolsutredningen framhåller följande: "Rättsfrågorna påfordrar egentligen aldrig att man ställer höga processuella krav på en part. Varje domare förutsätts ju känna till svensk lag eller självmant sätta sig in i vad som gäller i rättsligt hänseende och dessutom kunna applicera sina kunskaper på de av parterna anförda sakförhållandena."

§ FPL). Till skillnad från dispositiva mål, där ansvaret för målet vilar på parterna, skall således domstolen vara aktiv (officialprincipen). Domstolsutredningen anför härutöver att det ofta är fråga om jordnära förhållanden, att den enskildes motpart har att agera objektivt, att det i allmänhet är tillåtet att ändra yrkanden och grunder i förvaltningsprocessen, att det genom den skriftliga processen generellt sett är enklare för en enskild att driva processen, att det finns goda möjligheter att få ett sammanträde till stånd och därvid uttrycka sin inställning muntligt m.m.[18] Utgångspunkten är således att de enskilda inte skall behöva anlita juridiskt biträde eller ombud i förvaltningsprocessen. Likväl finns det fall där således hjälp behövs. Den nuvarande ersättningslagen och Domstolsutredningens förslag synes förutsätta att så är fallet framför allt då skattemyndigheten handlagt ärendet felaktigt. Å ena sidan är det inte säkert att ärendet är komplicerat bara för att det har handlagts felaktigt, även om det kan antas att så stundom är fallet. Å andra sidan har den skattskyldige rätt till ersättning för den skada som vållats honom enligt skadeståndslagen och då kan ombuds- och biträdeskostnader ersättas på denna grund.

Förutom dessa fall finns det emellertid ett stort antal fall där rättsläget är oklart eller sakomständigheterna är komplicerade. Inte minst antalet prejudikatfall hos Regeringsrätten visar detta.[19] Det bör rimligen även finnas ett antal fall som inte når Regeringsrätten, men som har samma karaktär och kanske dessutom avgörs med ledning av att ett sådant fall under tiden prövats av Regeringsrätten. Prejudikatfallen och liknande fall innefattar normalt svåra rättsfrågor. Flera av dessa rättsfrågor är inte lösta i förhand och det går inte att säga att någon kan dem ("känner rätten") i förväg. Svåra fall karaktäriseras i stället ofta av att man måste få fram en stor mängd argument för att finna en rimlig lösning. Denna process gagnas oftast bäst av att båda parter argumenterar för sin mening. Den kontradiktoriska processen med två jämbördiga parter är här överlägsen andra former. I dessa fall är det därför till fördel för rättssäkerheten att den enskilde har tillgång till juridiskt biträde eller ombud, på samma sätt som skattemyndigheten företräds av sakkunniga tjänstemän.

Vad sedan angår kostnaderna för sådan kompetens i dessa fall kan följande framhållas. Både från skattemyndigheters och näringslivets håll har man till kommittén uttryckt önskemål om möjlighet till ersättning för de skattskyldiga i denna typ av fall. Enligt många är det också orimligt att en viss enskild skall bekosta en sådan process i flera instanser, vilken ofta kräver stora rättsutredningar och omfattande skriftväxling. Somliga anser att det är oetiskt av skattemyndigheterna att utsätta en skattskyldig för en sådan process. Det kan därför vara svårt för skattemyndigheten att välja ut en viss skattskyldig för ett s.k. pilotmål och t.o.m. verka hämm-

[18]Se SOU 1991:106 del A s 631 f.
[19]Jfr även Riksskatteverkets remissvar (ovan) på Domstolsutredningens betänkande.

ande att ersättningsmöjlighet saknas. Å andra sidan måste preju-dikat drivas fram för att rättsläget skall klarläggas.

Oavsett utgången i denna typ av fall är den rimligaste lösningen att ge den enskilde ersättning för sina processkostnader. Det allmänna bekostar då en verksamhet som inte sällan orsakas av den komplicerade skattelagstiftningen och som kommer ett större antal skattskyldiga till del. Kommittén finner därför att det är rimligt att ersättning utgår i s.k. prejudikatfall och liknande mål, naturligtvis under förutsättningen att målet inte haft en sådan enkel karaktär att talan kunnat föras utan juridisk sakkunskap.

Förutom dessa fall inträffar det relativt ofta att den skattskyldige vinner mot skattemyndigheten helt eller delvis. Enligt de beräkningar som Skatteförenklingskommittén gjorde vann de skattskyldiga mer än hälften av alla sakfrågor i de av dem överklagade taxeringarna.[20] Motsvarande siffror redovisas i en nyligen genomförd undersökning, som också avser förhållandena före taxeringsreformen 1990.[21] Det är emellertid svårt att veta i hur stor uträckning detta beror på att den skattskyldige inkommit med sådant material som borde lämnats tidigare, om skattemyndigheten agerat felaktigt, om det var ett sakkunnigt ombuds eller biträdes förtjänst etc. I en hög andel av målen inkom den skattskyldige dock med kompletterande material först under processen. Skattemyndigheten tillstyrkte också bifall till en relativt hög andel av yrkandena. Vidare är det naturligtvis omöjligt att veta om de skattskyldiga borde vunnit i ytterligare fall om de hade anlitat sakkunnigt ombud eller biträde. Det kan också framhållas att antalet processer har minskat med 1990 års taxeringsreform och ersatts av omprövningsförfarandet (se avsnitt 9.1). Å andra sidan ställer den samtidigt införda sakprocessen vid mål i skattedomstol större krav på den enskilde i fråga om talans utformning.

Det finns naturligtvis ingen anledning att ersätta den skattskyldige i sådana fall där framgången i ärendet eller målet beror på att den skattskyldige först i processen tillhandahållit sådant material som borde tillhandahållits tidigare. Inte heller bör ersättning utgå när ärendet eller målet komplicerats på grund av oskicklig processföring från den enskildes sida. Emellertid kan inte samtliga fall när den enskilde vinner framgång med sin talan bero på försumligt agerande från antingen hans eller skattemyndighetens sida respektive att ärendet eller målet innefattar en svår rättsfråga. I sådana fall där den skattskyldige vinner målet, t.ex. därför att skattemyndigheten intagit en alltför fiskal hållning, utan att för den skull ha förfarit felaktigt eller att det är en oklar rättsfråga i praxis, aktualiseras ytterligare en typ av mål där frågan om rätten till ersättning bör prövas. Om ersättning i dessa fall kan följande anföras.

De argument som normalt anförts mot ersättning till de enskilda rör i allmänhet att det inte föreligger något större behov av juridiskt biträde eller ombud, t.ex. därför att den enskilde enkelt kan föra processen själv,

[20]Se DV Rapport 1984:8 s 12.
[21]Se DV/RSV Rapport 1993:1 s 16 f.

att han kan få rådgivning av skattemyndigheten hur han skall föra processen, att domstolen via sitt officialansvar kan vägleda och eventuellt ex officio kan företa undersökningar etc. Emellertid har dessa argument ingen bärkraft i de fall då den skattskyldige, liksom i prejudikatfallen, verkligen har behov av juridisk sakkunskap för att på ett effektivt sätt kunna föra sin talan. Såsom både Skatteförenklingskommittén och Domstolsutredningen framhåller är det ingalunda meningsfullt från rättssäkerhetssynpunkt att ge ersättning till enskild som av bekvämlighetsskäl låter ett juridiskt ombud föra talan. Om man emellertid uppställer villkoret att ombud eller biträde *skäligen behövts för att ta till vara den skattskyldiges rätt*, dvs. samma rekvisit som i 3 § ersättningslagen är utformat, kan skattemyndigheten respektive domstolen pröva huruvida sådant behov förelegat eller ej.

Skatteförenklingskommittén konstaterade också att skatteprocessen utvecklats mot en tvåpartsprocess och ett kontradiktoriskt förfarande, vilket gjort att officialprincipen alltmer kommit i bakgrunden.[22] I en undersökning som låg till grund för den kommitténs arbete konstaterades att man vid de aktuella länsrätterna företog åtgärder *ex officio* endast i 2 promille av fallen.[23] I en nyligen genomförd undersökning anger länsrätterna att man företar sådana åtgärder i ca 6 procent av målen.[24] I nästan samtliga fall förs målet således av parterna och domstolarna intar en mer passiv roll. Skattemyndigheten företräds av skatteexperter och den enskilde måste normalt anlita jurist för att parterna skall vara likställda. Argumenten att skattemyndigheterna även skall ta tillvara den enskildes rätt och att den enskilde kan få hjälp med sin talan av skattemyndigheten förlorar i bärkraft när myndigheten väl bestämt sig att inte ompröva beslutet till den skattskyldiges fördel. Likaväl som den tilltalade inte enbart kan förlita sig på åklagarens allmänna skyldighet att även se till det som talar till hans förmån kan en skattskyldig vara beroende av sin motpart. Från rättssäkerhetssynpunkt är det naturligtvis inte acceptabelt att den skattskyldige inte har tillgång till juridisk sakkunskap om sådan behövs för att ta tillvara hans rätt.

Följdfrågan blir då om rättssäkerheten blir lidande av att den enskilde måste bekosta ombudet eller biträdet. Det är otvivelaktigt att så är fallet om den enskilde av ekonomiska skäl väljer att avstå från att anlita juridisk sakkunskap och därigenom inte kan tillvarata sin rätt. Emellertid är det också en rättssäkerhetsaspekt att man inte behöver tvingas in en kostsam process utan möjlighet till ersättning, oavsett om man har råd att bekosta den eller ej.

Skatteförenklingskommittén fann att ett tillräckligt motiv för principen att den enskilde själv skall bekosta processen, är att han står för kostnaden för sin deklaration. Detta motiv är hållbart när processen avser

[22]Se Ds Fi 1986:20 s 65.
[23]Se DV Rapport 1984:8, tabell 15 b, bilaga 3 s 13.
[24]Se DV/RSV Rapport 1993:1 bilaga 1 s 8 och tabellbilagan s 15. En förklaring till att siffran här är högre kan vara att man i anvisningarna till undersökningen preciserat hur man skall kategorisera olika åtgärder.

en ändring av en skönstaxering orsakad av att den skattskyldige inte deklarerat och då framgången i omprövningsärendet eller målet beror på att nya omständigheter för vilka den skattskyldige svarar förs fram i ett senare skede. Enligt den ovan nämnda undersökningen av skattemålen i länsrätt 1991 åberopade den skattskyldige ny utredning eller nya bevis i drygt en tredjedel av de överklagade sakfrågorna. Vidare visar undersökningen att deklaration inkom först under processen i en mycket hög andel av målen (en uppgift som man dock funnit anmärkningsvärd och svår att förklara). I en femtedel av målen åberopades samma material som i taxeringsnämnden.[25]

Om deklarationsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt sätt och skattemyndigheten avviker från deklarationen, vilket sedermera ändras av skattemyndigheten eller av domstol, är det enligt kommittén rimligt att ersätta den skattskyldige för en process som leder till att han blir taxerad i enlighet med sin deklaration. Var och ens allmänna skyldighet sträcker sig endast till att deklararera, inte att driva en process mot skattemyndigheten om deklarationens riktighet, under förutsättning att avvikelsen från deklarationen inte beror på att den enskilde inte sörjt för tillräckligt underlag till deklarationen.

Domstolsutredningen anför att parterna i skatteprocessen bör bära sina egna kostnader, eftersom det är en indispositiv process. Parterna har inte möjlighet att förlikas och därmed saknas incitament att undvika en process genom att beakta kostnaderna för förfarandet. Emellertid brister jämförelsen mot de anförda indispositiva målen i ett viktigt hänseende. I t.ex. vårdnadstvister *måste* en domstolsprövning till stånd för att frågan skall lösas. En skattetvist behöver emellertid numera inte föras till domstol och omprövning kan ske tämligen formlöst om parterna är ense.

Under förutsättning att den skattskyldige behövt juridiskt biträde eller ombud för att ta tillvara sin rätt och att det inte är han som vållat eller varit försumlig i skattemålet föreligger ingen rimlig anledning att han skall behöva bekosta en process. De flesta som deklarerar riktigt drabbas inte av kostnader för en process, utan det är endast vissa skattskyldiga som behöver föra processer för att få rätt. Av likabehandlingsskäl borde naturligtvis detta inte inträffa, men sådan precision kan knappast uppnås i ett massförfarande som t.ex. den årliga inkomsttaxeringen. Det är emellertid en viktig del i likabehandlingen att de som drabbas åtminstone kompenseras för extrabesväret att föra en process för att nå en riktig taxering.

Vi menar därför att det är rimligt ur rättssäkerhetssynpunkt att ge den skattskyldige ersättning för processkostnader (i huvudsak kostnader för juridiskt ombud eller biträde) då han vunnit målet, om det behövts för att ta till vara den skattskyldiges rätt och han inte själv har orsakat processen

[25]Se DV/RSV Rapport 1993:1 s 13 och tabellbilagan s 11. Hänsyn måste naturligtvis tas till den omständigheten att omprövningsförfarandet införts efter det att undersökningen genomfördes, varvid siffrorna om målen hos länsrätten i första hand bör få relevans för omprövningsärendena hos skattemyndighet.

genom att inte fullgöra sin skyldighet att deklararera, lämna uppgifter, bevismaterial eller dylikt.

Ärenden om skatt

En särskild svårighet bereder frågan om det bör vara möjligt att erhålla ersättning i ärenden hos skattemyndigheten. Det är framförallt eftertaxeringsärenden och andra omprövningsärenden samt taxerings- och skatterevisionsärenden som är aktuella. Å ena sidan är det viktigt, som departementschefen särskilt påpekar i direktiven, att den skattskyldige inte väntar med att skaffa sakkunnig hjälp till domstolsförfarandet, utan att tyngdpunkten i skatteförfarandet behålls på skattemyndighetsnivå. Å andra sidan är det i ärenden om skatt ofta fråga om att lämna kompletterande uppgifter eller att biträda på annat sätt enligt lag, t.ex. vid taxeringsrevision. Det kan emellertid inträffa att en taxeringsrevision blir onödigt omfattande på grund av misstag från skattemyndighetens sida (utan att det för den skull är fråga om felaktigheter i skadeståndsrättslig mening) och att det är rimligt att ersätta den skattskyldige för de kostnader som han haft för att få hjälp med att framföra invändningar mot t.ex. en revisionspromemoria. Vidare kan ett omprövnings- eller taxeringsärende få i stort sett samma karaktär som en domstolsprocess, varför det saknas anledning att ha andra regler för ersättning vid ärenden om skatt än vid mål om skatt. Tvärtom är det bättre att tvister mellan skattskyldiga och skattemyndigheten löses på ett så smidigt sätt och så tidigt stadium som möjligt. Det blir i allmänhet också billigare för alla parter.

Trots de påtalade svårigheterna att skilja ut de kostnader som avser sådant arbete som det ankommer på den skattskyldige att tillhandahålla finner vi det ändå rimligt att den skattskyldige skall kunna få ersättning också i ärenden hos skattemyndighet. Det fordras emellertid att man uppmärksammar de skattskyldiga på att framgång i sådana ärenden inte alltid innebär rätt till ersättning, eftersom den skattskyldige har ett omfattande ansvar vid utredningen av beskattningsunderlaget. Samtidigt är det viktigt att den skattskyldige inte förleds att förhålla sig passiv i skatteärendet, i hopp om att rätten till ersättning är bättre i domstolsprocessen.

4.5 Förslag

Som redovisats i övervägandena ovan anser vi det vara rimligt att av rättssäkerhetsskäl ersätta den skattskyldige hans processkostnader *när de behövts för att ta till vara hans rätt* under förutsättning att han inte själv vållat kostnaderna eller underlåtit att fullgöra sina lagstadgade skyldigheter enligt taxeringslagen m.fl. lagar, dvs. samma grundregel som f.n. stadgas i 3 § ersättningslagen. Regeln i nuvarande 4 §, som innebär att ersättning får beviljas endast till den del *det är oskäligt att kostnaden*

bärs av den enskilde, är emellertid för begränsande för att tillgodose detta syfte och föreslås därför upphävd.

Ersättning skall enligt vårt förslag utgå när den skattskyldige vinner ärendet eller målet, om framgången inte beror på tidigare underlåtenhet, samt då det, oavsett utgången i ärendet eller målet, är fråga om komplicerade mål eller då det föreligger synnerliga skäl för ersättning. Ersättningsrätten begränsas således av att den enskilde inte erhåller ersättning för sådana kostnader för vilka han själv bär ansvaret. Ersättning skall inte utgå för kostnader som hänför sig till skyldigheterna att tillhandahålla underlag m.m. för deklarationen. Det förslås också en jämkningsbestämmelse som ger möjlighet att sätta ned ersättning i den mån den skattskyldige endast vinner del av ärende eller mål samt då han varit försumlig eller orsakat att målet blivit mer omfattande än nödvändigt.

Regeln i 5 §, som innebär att ersättningen skall minskas med annan ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader enligt annan författning eller enligt avtal, anser vi också bör upphävas. Den har främst betydelse när den enskilde har tecknat en försäkring som ger rätt till ersättning för kostnader i skatteärenden eller skattemål.[26] Det finns flera skäl för detta. Ett är att vi med vårt förslag får en balanserad lösning på frågan när det allmänna rimligen bör stå för kostnaderna för processen. Den omständigheten att de enskilda kan minska risken att behöva betala en skatterättslig process under dessa förutsättningar medför att kostnaderna ändå måste bekostas av dem som tecknat försäkringen, dvs. det påverkar rimligen premiens höjd. De som tecknat en försäkring har då hamnat i en sämre situation än dem som underlåtit detta, vilket vi inte finner rimligt. Ett annat skäl är att det riskerar leda till att försäkringsbolaget och det allmänna inväntar varandra.

Vad slutligen angår förfarandet i ersättningsärenden anser vi att nuvarande ordning med prövning av den domstol som dömt i målet i huvudsak är ändamålsenlig. På en punkt har vi emellertid en annan mening, nämligen då det är fråga om ärende hos skattemyndighet. Enligt nuvarande ordning skall talan om ersättning då väckas vid länsrätt. Det är enligt vår mening osmidigt och i stället bör skattemyndigheten kunna avgöra om ersättning skall utgå.

En fråga som bör övervägas i sammanhanget är om man inte bör tillåta avdrag för kostnader i ärenden och mål om skatt vid inkomstbeskattningen när kostnader avser näringsverksamhet. Som angivits ovan är det i praktiken sällan eller aldrig som sådana kostnader återförs i deklarationen, varvid avdrag således erhålls i praktiken. Fördelen med ett sådant avdrag är att det i framtiden inte kommer att råda någon oklarhet i frågan vad kostnader för skatterådgivning avser samt att utbetald ersättning blir skattepliktig.

[26]Jfr Ds Fi 1986:20 s 47 ff.

5 Betalningssäkring

Vårt förslag: Vi föreslår att riskrekvisitet ändras så att betalningssäkring endast får ske när gäldenären försöker undandra skatt, s.k. sabotagerisk. Möjligheten att använda åtgärden vid befarad betalningssäkringsoförmåga slopas därmed. Den särskilda förmånsrätten vid betalningssäkring föreslås också slopad.

Möjligheterna att förlänga tidsfristen för att fastställa fordran eller väcka talan vid domstol begränsas till en månad i taget. Dessutom slopas de begränsningar i skadeståndsbestämmelserna som innebär att skada måste vara av någon betydelse för att ersättas och inte får avse kostnader för biträde eller utredning.

5.1 Inledning

Lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter trädde i kraft 1979 och innebär att det allmänna under vissa omständigheter kan säkra betalning av skatt innan skattefordran är fastställd eller indrivningsbar på vanligt sätt. Är skattefordran ännu inte fastställd får betalningssäkring ske endast om det finns sannolika skäl för att fordringen kommer att fastställas och med högst det belopp till vilket fordringen med hänsyn till omständigheterna sannolikt kommer att bli fastställd. Vidare fordras påtaglig risk att gäldenären inte kommer att betala fordringen och denna eller, om flera fordringar föreligger mot samma gäldenär, de tillhopa uppgår till betydande belopp. Är fordringen att hänföra till viss tidsperiod får betalningssäkring beslutas endast om perioden har gått till ända eller fordringen dessförinnan har förfallit till betalning.

I praktiken tillämpas lagen främst i fråga om icke fastställda fordringar under tid då skatterevision pågår och misstanke uppstår att revisionen kommer att leda fram till krav på höjd skatt via eftertaxering samt att det föreligger påtaglig risk att den skattskyldige inte vill eller inte kommer att kunna betala skattefordran när den väl är fastställd och förfallen till betalning.

Under början av 1980-talet utsattes lagen för kritik i rättssäkerhetshänseende och 1986 tillsattes därför en utredning med uppgift att se över

lagen. Det resulterade 1987 i ett betänkande (SOU 1987:75) och sedermera (1990) i en reformering av lagen. Denna reform tillgodosåg i stora delar den framförda kritiken, men det kvarstod kritik på några ytterligare punkter, bl.a. vad avser riskrekvisitet, rätten till muntlig förhandling, motivering av domar, tidsfristerna samt skadeståndsbestämmelsen.

I våra direktiv framhålls att det inte är avsikten att det skall företas någon förutsättningslös omprövning av huruvida lagen behövs eller ej, men att den skall ses över och förbättras. Vi har prövat den anförda kritiken och lämnar i det följande förslag för att rätta till de brister som föreligger ur rättssäkerhetssynpunkt.

5.2 Bakgrund

Betalningssäkring är, liksom kvarstad, en säkerhetsåtgärd som kan användas i avvaktan på att skattefordran förfaller till betalning och blir utmätningsbar. Kvarstadsinstitutet omfattar emellertid inte skatter och avgifter. När utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (USS) under 1970-talet inventerade möjligheterna att stärka det allmännas ställning fann man att det var en brist att inte staten hade motsvarande möjligheter som civila borgenärer att vidta säkerhetsåtgärder. En möjlighet hade naturligvis varit att utvidga kvarstadsinstitutets tillämpningsområde att även omfatta skattefordringar, men man fann det lämpligare att tillskapa ett särskilt institut för skatter, tullar och avgifter. Avsikten var också delvis att tillskapa en i viss mån fördelaktigare ställning för borgenären (staten) än vad som gäller vid kvarstad, bl.a. genom att ge staten särskild förmånsrätt för de medel som säkrats.[1] Även i vissa andra hänseenden blev betalningssäkring mer fördelaktig för staten. Det strikta skadeståndsansvaret som civila borgenärer har vid kvarstad gällde ursprungligen inte vid denna åtgärd och befarad betalningsoförmåga räcker för betalningssäkring.

Kritik riktades sedermera just mot dessa olikheter samt mot den tid under vilken åtgärden i flera fall varade. Med lagreformen 1990 har en stor del av kritiken tillgodosetts, men som nämndes i inledningen kvarstår den på några punkter.

1. Den första punkten gäller *riskrekvisitet*. Enligt 4 § får beslut om betalningssäkring fattas *om påtaglig risk föreligger att gäldenären inte kommer att betala fordringen*.

Rekvisitet har två delar, dels den del som anger riskgraden "påtaglig risk", dels den som anger vad för slags risk som skall föreligga, nämligen att "gäldenären inte kommer att betala fordringen". Kravet "påtaglig risk" anger ett tämligen högt beviskrav angående risken.[2] Betalningssäkringsutredningen fann att riskrekvisitet, såsom det närmare

[1]Se prop 1978/79:28 s 115 f och SOU 1975:104 s 70.

[2]Se prop 1989/90:3 s 17 f och SOU 1987:75 s 39 ff och bil 2 (s 157 ff i betänkandet).

har konkretiserats av departementschefen i propositionen och Regeringsrättens praxis, svarar mot högt ställda krav på rättssäkerhet.[3] Det är inte heller denna del av rekvisitet som har mött kritik, utan det är den andra delen.

Riskrevisitet har genom förarbetsuttalande vid lagens tillkomst ansetts innebära att det antingen kan vara fråga om *betalningssabotage* (även kallat betalningsovilja), dvs. att det föreligger risk att den enskilde *försöker undgå att betala skatt*, eller *betalningsoförmåga*, dvs. att risk föreligger att den gäldenären *inte kommer att kunna betala* därför att han saknar utmätningsbara tillgångar. Kritiken avser möjligheten att använda betalningssäkring vid befarad betalningsoförmåga. Den ger tillsammans med den särskilda förmånsrätten för betalningssäkrade belopp (se nedan) det allmänna en möjlighet att vid konkursrisk gå in på ett tidigare stadium än övriga borgenärer och säkra sin rätt till betalning samt därigenom även orsaka att gäldenären hamnar i betalningssvårigheter. Någon motsvarande möjlighet finns inte vid kvarstad.

Varken Betalningssäkringsutredningen eller departementschefen föreslog emellertid någon förändring på denna punkt. I skatteutskottets betänkande diskuterades frågan med anledning av några motioner. Skatteutskottet ansåg att en begränsning av förutsättningarna till att avse enbart risk för s.k. betalningssabotage skulle öka den kreditrisk det allmänna löper i ärenden av detta slag på ett sätt som utskottet inte ville medverka till.[4]

2. En annan fråga är *rätten till muntlig förhandling*. Före 1990 års reformering av betalningssäkringslagen fanns ingen särskild bestämmelse om muntlig förhandling i denna lag. Regeln i 9 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, var i stället tillämplig, vilken innebär att muntlig förhandling får hållas när det kan antas vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande samt då den enskilde begär det och förhandlingen inte är obehövlig och inte heller särskilda skäl talar emot det.

Betalningssäkringsutredningen föreslog ett förfarande med obligatorisk muntlig förhandling då länsrätten meddelat beslut utan att gäldenären beretts tillfälle att yttra sig. Muntlig förhandling skulle enligt förslaget hållas inom tre veckor från den dag då gäldenären fick del av beslutet, med undantag för det fall att särskilda skäl talar mot det.[5] Två experter i utredningen anförde i ett särskilt yttrande att de hade ifrågasatt förfarandet med obligatorisk muntlig förhandling. De ansåg att man i stället skulle upplysa om rätten till muntlig förhandling och sedan hålla sådan om någon av parterna begär det.[6]

Departementschefen vägde för- och nackdelar med det av utredningen föreslagna förfarandet och konstaterade sedan att det skulle kunna få till följd att merparten av förhandlingarna fick hållas utan att gäldenären

[3]Se SOU 1987:75 s 42.
[4]Se bet 1989/90:SkU1 s 14.
[5]Se SOU 1987:75 s 53 ff.
[6]Se SOU 1987:75 s 133 ff.

infann sig. Vidare kunde det enligt honom ifrågasättas om det inte är lika angeläget med förbättrade möjligheter till muntliga förhandlingar i andra betalningssäkringsmål än dem där beslut har meddelats utan kommunikation. Den enskilde borde ges ett ökat inflytande på frågan om muntlig förhandling skall hållas eller inte. Han borde tillförsäkras en rätt till muntlig förhandling. Departementschefen föreslog därför att det i lagen infördes en bestämmelse om en utökad rätt för den enskilde till muntlig förhandling. Domstolen borde dock enligt hans mening ges en möjlighet att gå emot gäldenärens önskemål om förhandling i sådana fall där en förhandling uppenbarligen inte skulle fylla något syfte.[7] I en motion vid riksdagsbehandlingen av förslaget anfördes att denna begränsning borde tas bort, men skatteutskottet ansåg att det behövdes en möjlighet för domstolarna att avstå från muntlig förhandling för att inte konsekvenserna av bestämmelsen skall bli helt orimliga.[8]

3. Även *motiveringen av domar och beslut* har kritiserats. Enligt 30 § andra stycket FPL, som även gäller för skatteprocessen, skall av beslutet framgå *de skäl som bestämt utgången*. Betalningssäkringsutredningen fann att det förekom brister i domstolarnas motivering av hur riskrekvisitet bedömts i de prövade fallen. Man anförde att brister i motiveringen kan uppfattas så att prövningen av rekvisitet inte har ägnats tillräcklig omsorg, även om så har varit fallet. Det konstaterades att bristerna inte är av lagstiftningsnatur, men att det är angeläget att riskrekvisitet i domstolarnas motiveringar ägnas den uppmärksamhet som svarar mot rekvisitets centrala roll vid prövningen av betalningssäkringsmål.[9]

Departementschefen påtalade också problemet med bristande motiveringar och anförde att detta inte är förenligt med förvaltningsprocesslagen. Bristande motivering leder dessutom till att gäldenären inte får någon upplysning om vad han har att vederlägga för att beslutet skall undanröjas. Departementschefen fann i likhet med utredningen att de tillämpande instanserna nu hade tillräckligt klara riktlinjer för hur riskrekvisitet bör tillämpas och att rekvisitet nu torde ägnas större uppmärksamhet vid motiveringen av besluten.[10] I en motion framfördes krav på bestämmelser om utförlig motivering vid betalningssäkring. Skatteutskottet gjorde emellertid samma bedömning som departementschefen.[11]

4. Den tid under vilken betalningssäkring pågår är av väsentlig betydelse för den effekt som åtgärden orsakar. *Tidsfristerna* för skattemyndigheten att väcka talan om icke fastställda fordringar och domstolsbehandlingen har därför ägnats uppmärksamhet och stundom kritiserats. Även om situtationerna kan variera är det vanligast förekommande fallet att betalningssäkring begärs under tiden som taxeringsrevision pågår,

[7]Se prop 1989/90:3 s 22 f.
[8]Se bet 1989/90:SkU1 s 15.
[9]Se SOU 1987:75 s 42.
[10]se prop 1989/90:3 s 18.
[11]Se bet 1989/90:SkU1 s 15.

vilken man antar skall leda till att den skattskyldige eftertaxeras. Tidigare skulle eftertaxering begäras hos länsrätt (tillämpas fortfarande ifråga om 1990 års och tidigare taxeringar). Med 1990 års taxeringsreform har emellertid denna befogenhet flyttats till skattemyndigheten.

USS påtalade att kravet på rättssäkerhet bör medföra att mål, vari betalningssäkringssäkring beslutats, behandlas med största skyndsamhet. Man fann emellertid inte anledning att föreslå några tidsbegränsningar, utan ansåg att regler om förtursbehandling skulle utfärdas i administrativ ordning.[12] Departementschefen anslöt sig till uppfattningen att sådana mål borde behandlas med största skyndsamhet. Det borde enligt hans mening därför ankomma på det allmänna att så skyndsamt som möjligt fastställa gäldenärens skuld. Han delade också uppfattningen att sådana regler borde utfärdas i adminstrativ ordning.[13]

Handläggningstiderna blev stundom långa och ledde till kritik mot betalningssäkringslagen. Betalningssäkringsutredningen fick därför i sina direktiv uppdrag att även utreda huruvida enbart i administrativ ordning utfärdade regler om förtursbehandling var tillräckliga. Utredningen av handläggningstiderna visade bl.a. att knappt hälften av de mål vari betalningssäkring meddelats var anhängiggjorda inom ett halvår och inte fullt tre fjärdedelar inom ett år. Länsrätten hade endast avgjort en fjärdedel av målen efter ett år och i ungefär hälften av målen förelåg dom efter ett och ett halvt år. Utredningen gjorde bedömningen att handläggningstiderna i flertalet fall var alltför långa för att kunna anses som tillfredsställande och föreslog att man införde en bestämmelse som begränsar betalningssäkringsbeslutets giltighetstid till sex månader, om inte länsrätten på grund av särskilda skäl förlänger tidsfristen.[14]

Departementschefen fann att utredningen visat att administrativa föreskrifter om skyndsamhet är otillräckliga för att få en snabb handläggning av målen. En allmän bestämmelse i lag om skyndsamhet torde enligt hans mening inte heller få tillräcklig effekt. Han delade därför utredningens uppfattning att en bestämmelse om tidsgräns borde införas i betalningssäkringslagen och att den skulle få en sådan form att ett hävningsbeslut fordras. Han framhöll att man måste beakta att betalningssäkringsmålen normalt avser svårutredda beskattningsförhållanden och att det inte är ovanligt att den skattskyldige förhalar utredningen. Även om erfarenheterna pekade på att sexmånadersfristen många gånger skulle behöva överskridas godtog han den avvägning som utredningen gjort.[15]

Vid riksdagsbehandlingen framfördes krav på ytterligare begränsningar, såsom att förlängning endast skulle kunna ske vid *synnerliga skäl* och att sådan endast skulle kunna beslutas för en månad i taget. Skatteutskottet delade departementschefens uppfattning, men inte motionärernas krav på ytterligare begränsningar, och sexmånadersfristen samt möjlighet till

[12]Se SOU 1975:104 s 73.
[13]Se prop 1978/79:28 s 116.
[14]Se SOU 1987:75 s 83 ff.
[15]Se prop 1989/90:3 s 23 f.

förlängning vid särskilda skäl vann således även utskottets gillande.[16]

En annan aspekt på tidsfristerna diskuterades också med hänsyn till vad flera remissinstanser framhållit, nämligen att begränsa tiden för domstolens handläggning av det till betalningssäkringen knutna målet. Med hänsyn till bl.a. minskade målbalanser och de nackdelar som är förknippade med tidsfrister av det här slaget ansåg departementschefen att det inte fanns skäl att närmare överväga att införa tidsfrister för länsrätternas handläggning. På samma skäl avstyrkte skatteutskottet motioner med liknande krav.[17]

5. Slutligen har *begränsningarna i skadeståndsansvaret* kritiserats. Före 1990 års reform fanns ingen särskild bestämmelse om skadestånd, utan det allmännas skadeståndsansvar enligt 3 kap. skadeståndslagen (1972:-207) gällde även vid denna åtgärd. Det är ett culpaansvar som tidigare dessutom bl.a. begränsandes av den s.k. standardregeln, vilken emellertid upphävdes 1990.[18] Frågan om särskilda ersättningsbestämmelser berördes förvisso vid betalningssäkringslagens införande med anledning av vad en remissinstans anfört, men departementschefen fann inte skäl föreligga för att föra in ett längre gående skadeståndsansvar i betalningssäkringssammanhang än vad som gäller enligt skadeståndslagen.[19]

Kritiken tilltog emellertid på denna punkt och Betalningssäkringsutredningen fick också i uppgift att pröva om det fanns anledning att införa några särskilda regler om ersättning för förluster som en gäldenär kan ha åsamkats i samband med betalningssäkring. Utredningen konstaterade att den vars egendom betalningssäkras åsamkas i de flesta fall ekonomisk skada till följd av beslutet. Särskilt allvarliga blir skadeverkningarna för den som driver rörelse, varvid åtgärden bl.a. påverkar förtroendet hos leverantörer, kunder och kreditgivare. Man kunde enligt utredningen räkna med att gäldenärer också framdeles i viss omfattning kommer att drabbas av skada till följd av beslut om betalningssäkring, vilka senare visar sig vara grundade på felaktiga förutsättningar.[20]

Frågan var då om detta borde föranleda särskilda bestämmelser om ersättning, dvs. ett skadeståndsansvar utöver det som gäller vid myndighetsutövning i allmänhet. Å ena sidan kan den skattskyldige drabbas av betydande förluster även i andra sammanhang, t.ex. då han blir eftertaxerad och inte medges anstånd med den påförda skatten. Å andra sidan fann utredningen att betalningssäkring skiljer sig i betydelsefulla hänseenden från ett taxeringsbeslut, eftersom ett beslut om betalningssäkring kan meddelas innan det allmännas utredning av ärendet är avslutad och utan att den enskilde fått tillfälle att bemöta de uppgifter som beslutet grundas på. Detta ökar givetvis riskerna för felaktiga beslut, anförde utredningen.

[16]Se bet 1989/90:SkU1 s 16 f.
[17]Se a st.
[18]Se SFS 1989:926 och prop 1989/90:42.
[19]Se prop 1978/79:28 s 117.
[20]Se SOU 1987:75 s 95 ff.

Förhållandena vid kvarstad i civilprocessen ansåg man emellertid inte vara helt jämförbara, eftersom det där inte är fråga om myndighetsutövning samt att staten i fråga om skatter inte väljer sin gäldenär och att dennes kreditvärdighet inte blir föremål för någon prövning. Utredningen fann därför inte skäl att föreslå samma strikta ansvar som vid kvarstad, men ansåg att möjligheterna till ersättning ändå borde förbättras.

Betalningssäkringsutredningen föreslog att ersättning skulle utgå främst i sådana fall då fordran inte är fastställd och den sedan antingen inte fastställs alls eller fastställs till ett väsentligt lägre belopp än vad som betalningssäkrats. En viss återhållsamhet borde prägla bestämmelserna, varför man fann att ersättning inte borde utgå då fordran är fastställd, vid förvarstagande samt då hävningsbeslutet har sin grund i att riskrekvisitet inte varit uppfyllt, men där fordringen senare ändå fastställs. Skälet för det första undantaget angavs vara att ett beslut om betalningssäkring sällan torde orsaka någon skada av betydenhet, eftersom den tämligen omgående kan bli föremål för indrivning. Detsamma ansåg utredningen gälla för förvarstagande som inte leder till beslut om betalningssäkring. I det tredje fallet anförde man som skäl att det fallet inte kan anses tillhöra de mest angelägna från ersättningssynpunkt. Slutligen anförde man att det borde vara fråga om en betydande skada, eftersom det allmännas resurser inte borde tas i anspråk för att pröva mindre ersättningsanspråk. Vidare förslogs en jämkningsregel samt begränsningar i fråga om vilka skador som skulle vara ersättningsgilla.[21]

Även departementschefen ansåg att det fanns anledning att särbehandla det allmännas skadeståndsansvar vid betalningssäkring. Han påpekade att det ligger i sakens natur att en säkerhetsåtgärd som vidtas på ett tidigt stadium i en skatte- eller avgiftsutredning senare kan visa sig vara felaktig. Förhållandena i fråga om betalningssäkring för icke fastställda fordringar är enligt hans mening så speciella att det allmänna bör ha ett längre gående skadeståndsansvar än det som enligt skadeståndslagen gäller för myndighetsutövning i allmänhet. I likhet med utredningen fann han inte detta vara fallet vid beslut om betalningssäkring för fastställda fordringar, eftersom de inte fattas på samma tidiga stadium av en utredning om skatte- eller avgiftsförhållanden. Ansvaret för staten borde enligt honom i princip vara strikt. Prövningen borde ske i förhållande till om den icke fastställda fordringen sedermera inte blev fastställd eller fastställd till ett väsentligen lägre belopp, inte om det visar sig brista i kravet på påtaglig risk eller ej. Till skillnad från Betalningssäkringsutredningen ansåg departementschefen inte befogat det med bestämmelser om begränsningar i skadeståndsansvaret, utan föreslog i stället att reglerna om omfattningen av de ersättningsgilla skadorna borde följa de allmänna reglerna i skadeståndslagen. I några avseenden föreslog dock även han sådana begränsningar, nämligen att det bör vara fråga om skador av någon betydelse och att bestämmelsen inte skall omfatta ersättning för processkostnader, varvid i stället den särskilda ersättningslagen borde

[21]Se SOU 1987:75 s 98 ff.

tillämpas (jfr kap. 4 ovan), samt i fråga om att ersättning i vissa fall kan vara oskälig. Jämkningsreglerna anknöt enligt förslaget emellertid till skadeståndslagens bestämmelser i 6 kap. 1 § andra stycket.[22]

Skatteutskottet behandlade även ett antal motionsyrkanden om ett större skadeståndsansvar än det som föreslogs i propositionen. Bl.a. yrkades att det strikta ansvaret inte skulle förses med de begränsningar som föreslagits i propositionen, att det även skulle omfatta fastställda fordringar, att kravet på att skadan skall vara av någon betydelse utgick och att begreppet "väsentligt lägre belopp" legaldefinierades till ett basbelopp. Utskottets majoritet tillstyrkte emellertid propositionen och minoriteten lämnade ett antal reservationer.[23]

5.3 Överväganden och förslag

5.3.1 Allmänt om betalningssäkring

Det förekommer att skattskyldiga försöker undgå att betala skatt genom att göra sina tillgångar oåtkomliga för exekutiva åtgärder. När skatten väl är fastställd och förfallen till betalning kan den drivas in av kronofogdemyndigheterna. Under tiden mellan de skattegrundande transaktionerna och skattebesluten kan det emellertid stundom förefalla lockande att försöka gömma undan tillgångar från exekutiva åtgärder. Framförallt om man vet att det pågår en utredning, som med stor sannolikhet leder fram till en högre taxering, kan frestelsen bli stor. Av samma skäl som det har funnits behov av ett kvarstadsinstitut för civila fordringsägare behövs en säkerhetsåtgärd för skattefordringar. Innan vi går närmare in på de avvägningar mellan effektivitet och rättssäkerhet som här måste göras bör något sägas om språkbruket. Det görs ibland gällande att den skattskyldige har "kredit" med skatten fram till dagen då betalningsskyldigheten inträder. I kapitel 3 ovan framhölls att den som haft skattepliktig inkomst, skattepliktig förmögenhet, mervärdeskattepliktig omsättning eller något annat som enligt lag grundar skatteplikt skall betala skatten vid de tidpunkter som stadgas för de olika skatteformerna. Någon för alla skatter allmän regel om tidpunkten för skattskyldighetens inträde går således inte att uppställa. Redan av detta förhållande är det inte adekvat att tala om att den skattskyldige har "kredit" fram till dess fordran skall betalas. En annan omständighet som också komplicerar ett sådant resonemang är att skyldigheten att betala skatt normalt skall föregås av ett beslut, som i sin tur skall grunda sig på en bedömning av sakomständigheter och skatteregler, varvid den skattskyldige och skattemyndigheten måhända inte gör samma bedömning i endera eller båda aspekterna. Innan en ordentlig bedömning har skett och den skattskyldige fått möjlighet att föra fram sin syn i taxeringsfrågan är det rimligen även svårt för skattemyndigheten att veta att beslutet är riktigt.

[22]Se prop 1989/90:3 s 38 ff.
[23]Se bet 1989/90:SkU1 s 18 ff och reservationer på s 43 ff.

Såsom framhölls i fråga om anstånd med skatt (kapitel 3 ovan) är det ur rättssäkerhetssynpunkt viktigt att den skattskyldige kan få sin sak prövad av en domstol innan skattefordran på grund av en högre taxering än vad den skattskyldige medgivit drivs in. I än högre grad gäller detta vid eftertaxering.

De rättssäkerhetsaspekter som motiverar en omsorgsfull prövning av varje enskilds förhållanden och rätt till opartisk prövning av domstol kan naturligtvis utnyttjas på ett otillbörligt sätt, nämligen att under tiden göra tillgångarna oåtkomliga för exekutiva åtgärder. Från rättvisesynpunkt är det viktigt att skatten betalas i så stor utsträckning som möjligt. Frågan är då i vad mån effektiviteten måste ges högre prioritet och om denna kommer i konflikt med den enskildes krav på rättssäkerhet.

I den mån man kan förbättra säkerheten i de grundläggande skattebesluten och höja hastigheten i förfarandet, utan att för den skull minska omsorgsfullheten, ökar effektiviteten utan att rättssäkerheten försämras. Kontrolluppgifter, den s.k. förenklade självdeklarationen och de standardiserade räkenskapsutdragen bidrar till en sådan utveckling. Emellertid är man för en fullgod kontroll av näringsidkare hänvisad till revision. Under den tid revisionen pågår kan den granskade försöka göra sina tillgångar oåtkomliga. Det är ingen från rättssäkerhetssynpunkt godtagbar lösning att minska noggrannheten vid revision och eftertaxering. Kvar står då att använda ett förprocessuellt tvångsmedel. Sådana beslut måste normalt fattas på ett sämre underlag än vid ett beskattningsbeslut.

Ju fler möjligheter till förprocessuella åtgärder man förfogar över desto bättre bör effektiviteten vid beskattningen bli. Å andra sidan ökar omfattande möjligheter till sådana åtgärder normalt risken för ett större antal obefogade ingrepp. Vid varje förslag till förprocessuellt tvångsmedel måste man därför först pröva om effektivitetsvinsterna är så betydande att de motiverar försämringen i den enskildes rättssäkerhet. Vad gäller betalningssäkring omfattar utredningsuppdraget inte en förutsättningslös omprövning av institutet. Likväl förtjänar det att påpekas att effektivitetsvinsten är betydande och av samma natur som den som tillkommer civila borgenärer vid begäran om kvarstad. Det är svårt att motivera en ordning där enskilda kan utnyttja beskattningsförfarandet för att illojalt gömma undan sina tillgångar. Emellertid är det en annan sak om den enskilde försöker göra rätt för sig, men inte förmår det och staten genom ett förprocessuellt tvångsmedel bereder sig företräde framför andra borgenärer. Detta diskuteras närmare ifråga om riskrekvisitets utformning nedan.

Enligt vår mening måste en ny avvägning mellan effektivitet och rättssäkerhet göras, för att förfarandet skall bli så rättssäkert som möjligt. Likaväl som det av rättviseskäl är viktigt att alla som är skyldiga att betala skatt verkligen gör det, är det viktigt att inte vissa skattskyldiga blir sämre behandlade än andra. Från rättssäkerhetssynpunkt är det därför viktigt att kriterierna för åtgärden är objektivt kontrollerbara, dvs. att godtycke reduceras till ett minimum. Riskrekvisitets utformning, kraven på bevisningen om den eventuella fordran och dess storlek, prövningen

och motiveringen av besluten måste därför ägnas stor uppmärksamhet. Den skada som ingreppet orsakar måste begränsas till ett minimum. Det sker lämpligen genom sekretess, höga krav på snabb utredning och ersättning till den enskilde i de fall det i efterhand visar sig att åtgärden inte hade behövts. Inte minst den sistnämnda aspekten som avser ett strikt skadeståndsansvar är viktig för att skapa någorlunda rättvisa mellan olika skattskyldiga.

Vi har inte haft att pröva om betalningssäkringsinstitutet behövs, utan i vad mån det kan förbättras ur rättssäkerhetssynpunkt. Eftersom rättssäkerhet alltid måste avvägas mot eventuella effektivitetsförluster är det vår strävan att i första hand finna förbättrande åtgärder som inte påverkar effektiviteten negativt.

Med dessa utgångspunkter har vi, som det angavs inledningsvis, funnit anledning att behandla fem kritiserade förhållanden i betalningssäkringslagen, nämligen riskrekvisitet (dvs. i vilka fall då institutet får användas) och den därmed sammanhängande frågan om förmånsrätt för åtgärden, rätten till muntlig förhandling, motivering av beslut och domar i dessa ärenden, tidsfristerna för åtgärden samt skadeståndsmöjligheterna.

5.3.2 Riskrekvisitet och förmånsrätten

Enligt 4 § betalningssäkringslagen får beslut om betalningssäkring fattas om *påtaglig risk föreligger att gäldenären inte kommer att betala fordringen*. Som nämnts innebär detta att åtgärden inte enbart kan användas då någon försöker undgå att betala sin skatteskuld (betalningsovilja eller betalningssabotage), utan också då risk föreligger att någon inte kommer *att kunna* betala den när den förfaller (betalningsoförmåga). Kritiken gäller sistnämnda möjlighet. Det har också framförts önskemål om att riskrekvisitet skall utformas som vid kvarstad, dvs. att rekvisitet "påtaglig risk" byts mot "skäligen kan befaras".[24]

Som vi framhållit ovan är åtgärdens berättigande vid betalningsovilja varken föremål för kommitténs bedömning eller särskilt svår att motivera. Betalningssäkring behövs i sådana fall. Det är emellertid en annan sak att motivera denna förprocessuella åtgärd då den skattskyldige riskerar att hamna i betalningssvårigheter. Även om skattefordringarna är av betydande storlek finns det normalt även andra personer som har fordringar mot samme gäldenär. Om betalningssvårigheterna blir allvarliga så att gäldenären hamnar på obestånd leder det till betalningsinställelse och ansökan om konkurs. Alla borgenärer kan normalt inte tillgodoses vid utdelningen och den inbördes rätten till betalning blir beroende av vilken förmånsrätt som tillkommer var och en. Skattefordringar har för närvarande allmän förmånsrätt (11 § förmånsrättslagen). Insolvensutredningen föreslår emellertid att den slopas.[25] Med betalningssäkringen följer dessutom särskild förmånsrätt (8 § förmånsrättslagen). Sammantaget innebär reglerna att staten dels kan gå in på ett

[24]Se t.ex. bet 1989/90:SkU1 s 38.
[25]Se SOU 1992:113 s 328 ff (se vidare nedan).

tidigare stadium än vad konkurslagen medger för borgenärer i allmänhet och därmed t.o.m. orsaka konkurs, dels kan skaffa en bättre förmånsrätt för fordran än den nuvarande allmänna förmånsrätten och framförallt bättre än den oprioriterade status som fordran erhåller med Insolvensutredningens förslag, varvid man så att säga tränger sig före i kön av borgenärer till gäldenären med betalningssvårigheter.

Motivet för denna ordning är, som ovan redovisats, att *minska den kreditrisk* som det allmänna löper för skattefordringar. Det sägs också att staten inte *väljer sina gäldenärer* och att man därför inte kan göra *sedvanlig kreditprövning*. Det är således fråga om att öka effektiviteten vid beskattningen på den enskildes och andra borgenärers bekostnad. I inledningen framhölls att språkbruket om skattskyldiga som kredittagare är inadekvat. Frågan om huruvida någon är skyldig att betala skatt är inte fastställt och anledningen till att man måste tillgripa förprocessuella tvångsmedel är just att bevisningen inte räcker för att få till stånd ett sådant beslut. Vidare kan framhållas att det förekommer andra borgenärer som inte "väljer" sina gäldenärer, t.ex. de som drabbas av skador och därmed har en skadeståndsfordran på en viss person, men de har ingen bättre exekutions- eller förmånsrätt än andra borgenärer. Alla borgenärer bör behandlas lika när det gäller befarad insolvens. Det anförda motivet för att använda betalningssäkring vid betalningsoförmåga är således svagt.

Gör man en mer allmän avvägning mellan effektivitetsintresset och rättssäkerheten för den enskilde gäldenären måste man först fråga sig i vad mån effektiviteten höjs med betalningssäkring över huvud. Frekvensen av betalningsoförmåga som grund vid betalningssäkring har visat sig vara mycket låg. I en mindre studie av ett fyrtiotal domar från 1992 fann vi inte något fall där betalningsoförmåga anförts som skäl.

Dessa fordringar kan vidare knappast spela någon ekonomisk roll för det allmänna. Inte heller kan det finnas något allmänintresse att skattefordringar drivs in när en skattskyldig börjar få betalningsproblem. Sådana avvägningar har snarast samband med förmånsrättsfrågan och där är tendensen, som ovan nämndes, att inte sätta staten före andra borgenärer. Det är således tveksamt om det föreligger något relevant effektivitetsintresse av betalningssäkring i dessa fall. Ställer man sedan ett eventuellt effektivitetsintresse mot den reducering av rättssäkerheten som ett förprocessuellt tvångsmedel alltid för med sig är det svårt att försvara att betalningssäkring kan användas vid betalningsoförmåga. Vi föreslår därför att denna möjlighet avskaffas.

I den tekniska frågan om hur rekvisitet skall utformas anser kommittén att riskgraden "påtaglig risk" är minst lika hög som "skäligen kan befaras". Den anger också på ett tydligare sätt vad som krävs. Det saknas därför anledning att ändra rekvisitet i denna del. En ändring behövs emellertid i det följande ledet. Kvarstadsbestämmelsen i 15 kap. 1 § rättegångsbalken stadgar "att motparten genom att avvika, skaffa undan egendom eller förfara på annat sätt *undandrar sig* att betala skulden". Som bestämmelsen i 4 § betalningssäkringslagen för närvarande är utformad passar det språkligt dock bättre med "att gäldenären *försöker*

undandra sig att betala fordringen", vilket i huvudsak torde betyda samma sak som rättegångsbalkens regler.

Vad sedan gäller *den särskilda förmånsrätten* kan följande sägas. Begränsas möjligheten att betalningssäkra till att endast gälla fall då påtaglig risk för betalningssabotage föreligger faller möjligheten för det allmänna att använda institutet för att gå in före andra borgenärer vid befarade betalningssvårigheter. Kvar står att betalningssäkring, liksom andra indrivningsåtgärder, kan försätta gäldenären i betalningssvårigheter samt att den som har vidtagit denna åtgärd har ett intresse av att den verkligen blir effektiv, så att inte andra borgenärer kan gå in och ta de säkrade medlen i anspråk för sina fordringar.

I ett nyligen framlagt betänkande av Insolvensutredningen föreslås att förmånsrätten för skatter och avgifter, det s.k. *skatteprivilegiet*, avskaffas.[26] Staten får inte någon bättre ställning än andra (oprioriterade) borgenärer. Betalningssäkringsinstitutet motsvaras av möjligheten till kvarstad för andra fordringar. Vid en sådan åtgärd erhåller borgenären emellertid inte någon särskild förmånsrätt. Riksskatteverket har emellertid i en rapport från 1991 föreslagit att kvarstad skall ge förmånsrätt.[27] Skälet för förslaget är att sökanden i ett kvarstadsmål kan ha varit på sin vakt och lagt ner arbete och kostnader på att få kvarstaden till stånd, vilket, om den samtidigt utmäts för annans fordran, framstår som meningslöst. Vidare framhålls ett uttalande av Skatteindrivningsutredningen (B 1981:02), att kvarstad bör medföra samma rättsverkningar som verkställighet av betalningssäkring.

Allmänt kan sägas att kvarstad och betalningssäkring bör ha samma rättsverkningar vad avser förmånsrätten för fordran, dvs. det föreligger inga skäl att låta betalningssäkring medföra förmånsrätt om inte kvarstad ger sådan. De skäl som anförts för att ge betalningssäkring eller kvarstad förmånsrätt är emellertid inte tillräckligt bärkraftiga, utan förmånsrätten vid kvarstad stödjer sig främst på en hänvisning till vad som gäller vid betalningssäkring och då blir det endast ett cirkelresonemang att låta båda instituteten medföra förmånsrätt.

Även om det främst är en fråga som bör bedömas i ett annat sammanhang har vi inte funnit några särskilda skäl motivera att staten får särskild förmånsrätt vid betalningssäkring. Inte ens det skäl som anförts i fråga om kvarstad, att en enskild borgenär kan ha lagt ned arbete på att få kvarstaden till stånd har relevans i detta sammanhang. Skulle betalningssäkring ske och gäldenären sedan bli insolvent är det knappast något som motiverar att staten får företräde för sin fordran om skatt i förhållande till andra borgenärer. Vi föreslår därför att den särskilda förmånsrätten slopas.

[26]Se SOU 1992:113 s 328 ff.
[27]Se RSV Rapport 1991:1 s 165 ff.

5.3.3 Rätten till muntlig förhandling

Enligt den från och med 1990 gällande lydelsen av 8 § betalningssäkringslagen har en gäldenär i ett betalningssäkringsmål rätt till muntlig förhandling om sådan inte uppenbarligen är obehövlig. Med en sådan formulering måste det vara fråga om mycket starka skäl för att en gäldenär skall kunna nekas en begärd muntlig förhandling. Rättssäkerhetskommittén har nu trots detta att överväga om denna rätt bör vidgas till en absolut rätt till muntlig förhandling.

Ur rättssäkerhetssynpunkt är det viktigt att den enskilde får komma till tals muntligen inför domstol, särskilt när det är fråga om ett personligt eller ekonomiskt mycket betydelsefullt beslut. Den enskilde har normalt en ovillkorlig rätt till muntlig förhandling i brottmål och t.ex. i fråga om skattetillägg (6 kap. 24 § taxeringslagen), vilket är en straffliknande sanktion. Undantag görs i fråga om skattetillägg endast för sådana fall där det finns anledning att anta att avgift inte kommer att tas ut. I sådana fall vägras muntlig förhandling inte till den skattskyldiges nackdel. Förvisso är betalningssäkring inte en straffliknande sanktion, men den är oftast synnerligen ingripande i den skattskyldiges ekonomiska förhållanden. Vidare är underlaget för beslutet normalt sämre. En muntlig förhandling är också ett lämpligt instrument när det gäller att utreda ett påstående om att den enskilde håller på att göra sina tillgångar oåtkomliga för kommande skatteindrivningsåtgärder.

Redan enligt förvaltningsprocesslagen skall, som ovan påpekats, muntlig förhandling hållas i relativt stor utsträckning när den enskilde begär det. Det kan emellertid förekomma sådana fall där det för domstolen ter sig meningslöst att hålla muntlig förhandling. För den enskilde kan det emellertid ändå vara viktigt att han ges möjlighet att vid en muntlig domstolsförhandling får lägga fram sin sak. Från rättssäkerhetssynpunkt är det viktigt att den enskilde inte kan få intryck av att man söker begränsa hans möjlighet att föra sin talan.

I mål om betalningssäkring gäller det nu sagda med en alldeles särskild styrka, eftersom domstolen i stor utsträckning tvingas att fatta beslut på ett tidigt stadium då utredningen ännu inte är klar och därför ofullständig. Det kan därför knappast råda några delade meningar om att domstolen ofta på eget initiativ bör förordna om en muntlig förhandling, om domstolen anser att det finns en möjlighet att en sådan på något sätt kan bidra till beslutsunderlaget. Mål om betalningssäkring är för den enskilde så ingripande att man ofta med fog kan säga att det är en fråga om ekonomiskt liv eller ekonomisk död för honom. Därför måste redan en begäran om muntlig förhandling från en enskild anses skapa en stark presumtion för muntlig förhandling, detta även om domstolen inte kan se något utredningsintresse eller annat skäl för sådan. Den nuvarande lagtexten ger också uttryck för en principiell rätt till muntlig förhandling. Denna rätt kan inte nekas någon därför att domstolen finner muntlig förhandling obehövlig. Härför krävs att denna bedömning är *uppenbar*. Detta är ytterst sällsynt, såsom i fall då den enskilde enbart söker förhala förfarandet. Kommittén har inte heller kännedom om något enda fall där

en enskild i ett betalningssäkringsmål efter införandet av den nya ordningen har nekats muntlig förhandling. Det är därför svårt att hävda att rättssäkerheten skulle kräva en lagändring. Däremot skulle en sådan ändring kunna motiveras med att den ger uttryck för den ovan nämnda viktiga rättsprincipen, att en enskild alltid bör kunna få lägga fram sina argument för sina domare. Frågan får då en vidare dimension.

Inom förvaltningsprocessen förekommer för närvarande en absolut rätt till muntlig förhandling endast om det är fråga om frihetsberövande åtgärder eller straffliknande förfaranden. Men inte ens på dessa områden förekommer alltid en absolut rätt till muntlig förhandling. Förhållandevis nyligen har riksdagen antagit lagar om administrativa frihetsberövanden, lagen (1991:1128) om psykiatrisk tvångsvård och lagen (1991:1129) om rättspsykiatrisk vård. Den rätt till muntlig förhandling som dessa lagar medger är inte ens så omfattande som den gällande lydelsen av lagen om betalningssäkring redan nu ger. Domstolsutredningen har i sitt betänkande lagt fram förslag till ökade möjligheter till muntlig förhandling, bl.a. i belysning av Europakonventionens krav på muntlig förhandling. Förslaget bereds för närvarande inom regeringskansliet. Frågan om muntlig förhandling i betalningssäkringsmål bör enligt kommittén bedömas i detta större sammanhang.

5.3.4 Motiveringen av domar och beslut

En fundamental rättssäkerhetsaspekt i all juridisk verksamhet är att de rättsliga avgörandena ges en tillfredsställande motivering. För parterna är det viktigt att veta vilka *sakomständigheter* som beaktats och hur de bedömts. Då kan man kontrollera i vad mån de beaktade omständigheterna varit föremål för *kommunikation* och hur domstolen ställt sig till de *bevisrättsliga* spörsmålen. Den andra viktiga upplysningen är att få veta vilka *rättsregler* som tillämpats och således hur man tolkat lag eller andra rättskällor.

I rutinärenden eller andra tämligen enkla fall blir motiveringen naturligtvis kortfattad, men när det är fråga om tillämpning av vaga eller i vart fall relativa rekvisit fordras en noggrannare motivering, så att parterna (och särskilt en gäldenär i ett betalningssäkringsmål) kan förstå hur rätten resonerat. Justitieombudsmannen har nyligen granskat ett ärende där länsrätten, på besvär av länsskattemyndigheten, höjt en skattskyldigs taxerade inkomst med följande motivering: "Med bifall till besvären höjs överklagade inkomsttaxeringar enligt bilaga 2." Vidare hade länsrätten som bilaga 1 till domen tagit in länsskattemyndighetens besvär i sin helhet.

Justitieombudsmannen framhöll bl.a. att det är ytterst väsentligt att skälen redovisas öppet, så att den enskilde kan kontrollera hur för beslutet relevanta fakta urskiljts och värderats samt hur dessa fakta bedömts enligt tillämpliga rättsregler. Länsrätten hade, enligt hans bedömning, inte ens uppfyllt minimikraven av vad som krävs i 30 § förvaltningsprocesslagen. Det framhölls särskilt att den metod som stundom används av högre domstol med lokutionen "ej ändring", varvid

överinstansen anses även ha godtagit motiveringen i underrättens dom, inte bör användas för att hänvisa till vad *en part* framfört i målet. Även om domstolen anser att ena partens argument är så klara och entydiga, att domstolen inte anser sig kunna prestera något bättre, ansåg Justitieombudsmannen att det ter sig som mindre tilltalande att som domskäl förse den förlorande parten endast med motpartens argument, även om ett sådant förfarande inte kunde underkännas generellt. Han avslutade med att framhålla att man på en domstol måste kunna ställa kravet, att den utan större arbetsinsats förmår transformera det väsentliga — "de springande punkterna" — i en besvärsinlaga till egna domskäl. Rör det sig om en mera komplicerad framställning, föreligger desto större anledning för domstolen att själv utforma skälen på ett sätt, som den enskilde utan större svårighet förmår uppfatta.[28]

I den anförda kritiken mot dåligt motiverade domar på betalningssäkringsområdet framställs också krav på en särskild bestämmelse i lagen som påbjuder bättre motiveringar. Som både tidigare utredningar och departementschefen framhållit finns emellertid redan ett krav på en tillfredsställande motivering i gällande lagstiftning. Det framgår av 30 § förvaltningsprocesslagen och en motsvarande bestämmelse finns även i 20 § förvaltningslagen, vilken bl.a. gäller vid ärenden hos skattemyndighet. Kritiken avser således snarast att domstolarnas avgöranden inte uppfyller de krav som redan finns. I sådana fall är det tillämpningen som måste kontrolleras och inte en lagändring som behövs.

De betalningssäkringsdomar som kommittén haft tillgång till ger inte underlag för någon mer generell kritik av brister i domskrivningen, men för den som erhåller en bristfällig domsmotivering är det naturligtvis ingen tröst att detta inte är ett frekvent problem. Utvecklingen tenderar emellertid inom hela skatteområdet att gå mot bättre motiverade beslut och domar.

Med hänvisning till det anförda vill kommittén starkt framhålla att en tillfredsställande motivering i denna typ av ärenden utgör en viktig rättssäkerhetsgaranti, men att det, i den mån det fortfarande förekommer bristfälliga motiveringar, inte föreligger något behov av ytterligare lagstiftning, utan att det är en uppgift för de rättsvårdande instanserna att bringa tillämpningen i harmoni med lagstiftningen. Vi föreslår därför ingen lagändring.

5.3.5 Tidsfristerna

Från rättssäkerhetssynpunkt är det av största betydelse att den tid under vilken betalningssäkring pågår begränsas till ett minimum. Effektiviteten påfordrar å andra sidan att åtgärden får pågå så länge som det tar att utreda de förhållanden som eventuellt grundar den skattefordran man misstänker att den skattskyldige har och inte vill (eller f.n. inte kommer att kunna) betala. Begränsas tiden på ett sådant sätt att skattemyndigheten

[28]Se Justitieombudsmannens ämbetsberättelse 1991-92 s 144 ff.

inte får tillräcklig tid till en sådan utredning riskerar institutet att bli meningslöst. Om å andra sidan det inte finns rättsliga garantier för att tiden hålls så kort som möjligt blir de negativa effekterna av åtgärden större än nödvändigt. En ordning där reglerna ger skattemyndigheterna ett starkt incitament att arbeta så fort som möjligt med utredningen av skattefordran, men där tillräckligt med tid står till skattemyndigheternas förfogande, tjänar således både rättssäkerheten och effektiviteten.

Redan vid lagens införande betonades rättssäkerhetsintresset att utredningen måste präglas av skyndsamhet, men man nöjde sig då med att påbjuda regler i administrativ ordning. I Betalningssäkringsutredningens betänkande och propositionen till 1990 års lagreform framhölls att det behövdes en bestämmelse om tidsgräns för beslutets giltighet (se bakgrunden ovan) och f.n. gäller en tidsgräns om sex månader, vilken kan förlängas om det finns särskilda skäl (7 §). Kritiken avser inte periodens längd, utan de förutsättningar under vilken den kan förlängas. Förslagen har inneburit att särskilda skäl borde bytas mot synnerliga skäl och att förlängning endast borde få gälla med en månad i taget, varvid skattemyndigheten vid varje begäran om förlängning skall behöva visa varför ytterligare tid behövs. Det har även framförts krav på tidsbegränsning av domstolens handläggning av målet angående den fordran som betalningssäkringen avser.

Sexmånadersfristen synes av vad som hittills framkommit vara väl avvägd. Möjligheten till förlängning vid omfattande eller besvärliga utredningar gör den inte alltför begränsande för effektiviteten. Kravet på skyndsamhet även under sexmånadersfristen, skadeståndets preventiva effekt och kravet på särskilda skäl för förlängning verkar för den enskildes rättssäkerhet. En utredning skall således avslutas t.ex. redan efter en månad, om det är möjligt. Sexmånadsfristen är ingen friperiod, utan en maximitid.

Förlängning bör emellertid enligt kritikerna endast få ske när tidsutdräkten beror på att det är gäldenären som fördröjer utredningen. Kravet *särskilda skäl* vid förlängning borde enligt dessa därför ersättas med *synnerliga skäl*.[29] Med den ovan redovisade balansgången mellan effektivitet och rättssäkerhet anser kommittén att en sådan begränsning inte är rimlig, utan att förlängning även bör få ske när utredningen av en eller annan anledning är omfattande eller komplicerad, dock under förutsättning att det inte är möjligt att bedriva den snabbare. Kritikerna anser att myndigheterna lätt kan frestas att inte lägga ned tillräckliga ansträngningar på att åstadkomma en skyndsam utredning. Rekvisitet särskilda skäl anger emellertid att skattemyndigheten måste kunna visa de skäl som motiverar förlängning utöver fristen, likaväl som det allmänna skyndsamhetskravet fordrar att en utredning som kan genomföras på en månad inte tar sex månader. Det kan naturligtvis inte accepteras att förlängning erhålls rutinmässigt, bara skattemyndigheten begär sådan, utan den skattskyldige har av rättssäkerhetsskäl rätt att kräva en

[29]Se t.ex. reservanterna i bet 1989/90:SkU1 s 39 f.

redovisning av skälen för förlängning. Det finns inget material som visar att domstolarna inte skulle ägna rekvisitet tillräcklig uppmärksamhet och Regeringsrätten har ännu inte prövat något fall. Rekvisitet synnerliga skäl skulle kunna leda till en alltför restriktiv tillämpning, något som inte heller är önskvärt med hänsyn till att betalningssäkringsinstitutet inte får bli ineffektivt när rimliga skäl för förlängning faktiskt föreligger. Vidare innebär kravet på särskilda skäl att de anförda skälen måste ha hög relevans och vara godtagbara med hänsyn till syftet att en utredning där betalningssäkring använts inte får pågå längre än nödvändigt. Vi finner därför att särskilda skäl bör kvarstå som krav vid förlängning.

Kravet på skyndsamhet är emellertid så viktigt att varje möjlighet till rättslig kontroll bör tas till vara. Såsom stundom föreslagits kan månadsvisa omprövningar vara en sådan kontrollmöjlighet. Därigenom måste skattemyndigheten varje gång redovisa vilka skäl som föreligger för en ytterligare månads utredning. Den ovan anförda befarade risken för rutinmässig begäran om förlängning reduceras då till ett minimum. En sådan ordning minskar inte mer än möjligen marginellt effektiviteten vid betalningssäkring, men det fordras ett visst merarbete av länsrätten och skattemyndigheten.

Vi anser att det är rimligt att förstärka rättssäkerheten med en begränsning av möjligheten till förlängning till en månad i taget och att det väger tyngre än det merarbete som därmed uppstår.

Slutligen, vad angår eventuella tidsbegräsningar under domstolarnas handläggning av fallen, kan följande anföras. Nästan samtidigt med reformen av betalningssäkringslagen antogs en ny taxeringslag. Genom den flyttades besluten i eftertaxeringsärenden från länsrätten till skattemyndigheten. Därmed kommer fordringen eller underlaget vanligen att "fastställas i annan ordning" enligt 7 § och därmed är det fråga om att även beslutet skall ha fattats inom fristen. Därefter behövs inte betalningssäkring, utan skatten förfaller då till betalning om inte anstånd med skatten erhålls (jfr kapitel 3 ovan). Frågan om tidsfrister för handlingen hos domstol av den efterföljande fordran vid betalningssäkring har därmed huvudsakligen förfallit.

5.3.6 Skadeståndsansvaret

Nuvarande reglering av skadeståndsansvaret ansluter relativt nära till det strikta skadeståndsansvaret vid kvarstad för civila fordringar.

De nuvarande reglerna är i huvudsak följande. Skadestånd skall utgå om betalningssäkring meddelats för fordran som *inte är fastställd* och fordringen senare inte blir slutligt fastställd eller fastställs till ett väsentligt lägre belopp än det som betalningssäkrats. Skadestånd ges endast för *ren förmögenhetsskada* och som är av någon betydelse, dock inte för processkostnader. Med ren förmögenhetsskada avses *ekonomisk skada* som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller

sakskada.[30] Skadestånd kan vägras eller sättas ned om skadelidanden varit medvållande eller om det annars skulle vara oskäligt att ersättning lämnas.

Enligt våra direktiv bör det övervägas om det är möjligt att slopa inskränkningar och begränsningar i förhållande till ett obegränsat strikt skadeståndsansvar. De nuvarande begränsningarna innebär att ansvaret endast gäller i sådana fall där fordran inte är fastställd, att det endast omfattar förmögenhetsskada, att det endast omfattar skador av någon betydelse, att det inte omfattar processkostnader och att skadestånd inte får utges när det är oskäligt. Medvållanderegeln har däremot sin motsvarighet i 6 kap. 1 § skadeståndslagen.

Vi har samrått med Kommittén för översyn av det allmännas skadeståndsansvar (Ju 1989:03) och tillsammans med denna funnit att förslag till förändringar i betalningssäkringslagen bör utarbetas av oss. Kommittén för översyn av det allmännas skadeståndsansvar framhåller dock att det finns klara likheter mellan betalningssäkring av icke fastställda fordringar och kvarstad. Skadeståndsregeln i 21 § betalningssäkringslagen kan därför jämföras med det stränga ansvar som åligger sökanden i ett civilprocessuellt kvarstadsmål. Däremot finner man det inte motiverat att utvidga regeln till att även omfatta betalningssäkring av fastställda fordringar, eftersom det därvid inte föreligger samma risk för att skada skall drabba den enskilde. Är fordringen fastställd, fortsätter kommittén, har den skattskyldige också alltid haft tillfälle att bemöta sökandens påståenden.[31]

Med utgångspunkt i vårt allmänna uppdrag att se över rättssäkerheten i beskattningsförfarandet är frågan vilka rättssäkerhetshänsyn som gör sig gällande i denna fråga och vilka effektivitetsaspekter som måste beaktas. Som framhållits tidigare är det i stort sett omöjligt att undvika att en förprocessuell åtgärd stundom används i fall där det senare visar sig inte finnas någon skattefordran eller i vart fall en mycket mindre sådan än vad man från början antagit. Den förprocessuella åtgärden beslutas nämligen på ett sämre underlag än vad som är fallet i det ordinära förfarandet. När betalningssäkring används är det svårt att undvika ekonomiska skador. Sådana uppkommer i stort sett alltid och frågan är då bara vem som skall bära kostnaden när det senare visar sig att någon skattefordran inte finns eller i vart fall är väsentligt lägre än det belopp som betalningssäkrats; staten eller den mot vilken åtgärden har riktats.

Ett strikt skadeståndsansvar har flera fördelar. Kostnaden bärs av staten som normalt tjänar på förfarandet. Ansvaret ger ett incitament till försiktighet hos den som tar initiativet till åtgärden. Den person som drabbats hålls skadeslös och får upprättelse. Några effektivitetsförluster är svåra att se, men möjligen kan skadeståndet verka mer hämmande än endast uppmana till viss försiktighet. Betalningssäkring skulle så att säga

[30]Begreppet har enligt förarbetena (prop 1989/90:3 s 48) samma betydelse som i skadeståndslagen (se 1 kap 2 §).
[31]Se SOU 1993:55 s 205 f.

inte ske i gränsfall, utan endast i mer säkra fall. En sådan effektivitetsförlust på marginalen är dock att föredra ur rättssäkerhetssynpunkt, eftersom det med hänsyn till åtgärdens mycket ingripande natur är bättre att "fria än fälla", dvs. hellre underlåta en betalningssäkring än att ta chansen i tveksamma fall. Ett strikt skadeståndsansvar är således att föredra framför ett culpaansvar med hänsyn till åtgärdens förprocessuella och mycket ingripande natur.

Vad sedan angår de olika begränsningarna i ansvaret kan följande framhållas. Begränsningen till *ren förmögenhetsskada* utesluter ett strikt ansvar för person- och sakskada. Personligt lidande kan inte heller ersättas med ersättningsbestämmelsen. Denna begränsning är emellertid inte särskilt praktiskt intressant, eftersom de skador som uppkommer vid betalningssäkring nästan uteslutande är s.k. rena förmögenhetsskador. Det skall emellertid inte förnekas att den som utsätts för betalningssäkring ofta även åsamkas ett personligt lidande, men det är ett relativt långt steg att låta skadeståndsbestämmelsen i betalningssäkringslagen även omfatta denna skadetyp. I svensk rätt är man över huvud relativt försiktig med att medge skadestånd för denna typ av kränkningar.[32] Ser man till det ovan diskuterade skyddsbehovet från rättssäkerhetssynpunkt är det främst rena förmögenhetsskador, t.ex. affärsförluster och kapitalförluster, som blir aktuella. Övriga skador som kan uppkomma i samband med en betalningssäkring har inte samma särskilda skyddsbehov som ett strikt ansvar ger. Vid kvarstad torde det strikta skadeståndsansvaret i huvudsak just avse ren förmögenhetsskada, eftersom person- och sakskada av praktiska skäl knappast uppkommer. Det strikta ansvaret vid betalningssäkring är således i praktiken detsamma som vid kvarstad. Vi anser därför att det varken finns särskilt starka rättssäkerhetsskäl eller några praktiska skäl att föreslå en utvidgning till andra typer av skador. För ersättning av andra skadetyper bör, i den mån de över huvud taget förekommer, således de allmänna skadeståndsreglerna gälla.

I fråga om den andra begränsningen, dvs. att det strikta ansvaret inte gäller vid betalningssäkring av fastställda fordringar, har vi gjort följande bedömning. Å ena sidan är betalningssäkring av en fastställd fordran, i den mån det förekommer, en säkerhetsåtgärd som vidtas vid sidan av det normala exekutiva förfarandet och därför kan man tänka sig ett särskilt ansvar. Å andra sidan saknas i dessa fall, liksom Kommittén för översyn av det allmännas skadeståndsansvar framhållit, den fundamentala omständigheten, att det är fråga om ett förprocessuellt förfarande på ett sämre underlag. Är fordran fastställd har det skett i ordinarie ordning och underlaget är lika säkert som vid beskattningsbeslut i allmänhet. Skadeståndsansvaret mäts normalt mot huruvida en skattefordran sedermera föreligger. Det är förvisso fråga om huruvida fordran *slutligt* fastställs eller inte och den fastställda fordran kan således ändras genom

[32]Se 1 kap 3 § och 5 kap 1 § skadeståndslagen samt SOU 1992:84 angående ideell skada.

omprövning eller överklagande, men felmöjligheterna är här inte större än vid vanliga beskattningsbeslut och t.ex. krav på säkerhet vid anstånd.

Med hänsyn härtill har vi inte funnit anledning att föreslå någon utvidgning av det strikta ansvaret till fastställda fordringar. Det bör dock framhållas att felaktigheter vid sådana förfaranden ersätts enligt de ordinära reglerna för det allmännas skadeståndsansvar vid myndighetsutövning.

I två hänseenden finner vi dock, i likhet med Kommittén för översyn av det allmännas skadeståndsansvar,[33] anledning att föreslå förändringar i skadeståndsbestämmelserna. Det ena är begränsningen till "skada av någon betydelse", vilket enligt förarbetena har preciserats till ca 5 000 kr. Processekonomiska och praktiska skäl talar förvisso för en sådan begränsning. Å andra sidan kan det i de fall där skadan understiger detta belopp, t.ex. 2 000 kr för en bankgaranti, vara viktigt för den enskilde att han blir kompenserad för skadan, inte minst av principiella skäl.[34] Denna begränsning bör således tas bort.

Den andra förändringen avser avgränsningen emot processkostnader som har samband med betalningssäkringsmålet. Frågan har inte längre samma praktiska betydelse om vårt förslag om processkostnadsersättning (kap. 4 ovan) genomförs, eftersom ersättning enligt den lagen normalt torde utgå när ett betalningssäkringsmål vinns. Emellertid är begränsningen i betalningsäkringslagen principiellt svår att försvara. I Betalningssäkringsutredningens förslag var ersättning för denna typ av skada undantagen tillsammans med flera andra skadetyper. Det förslaget präglades av en allmän försiktighet och hade inte samma principiella utformning som den senare lagreformen. I propositionen motiverades undantaget med att det vid en process avseende både betalningssäkring och den till denna kopplade skattefordran kunde vara svårt att avgöra hur stor del av kostnaden som hänför sig till betalningssäkringsmålet. Denna svårighet, att särskilja kostnader, är emellertid inget ovanligt i rättsliga processer och den kan således inte ensam försvara ett undantag från ett strikt ansvar för rena förmögenhetsskador. I övrigt synes skäl för begränsningen saknas. Med vårt förslag om ersättning för processkostnader kan man dock anföra att begränsningen inte längre är särskilt praktiskt intressant, men det ligger ändå ett värde i att utmönstra en begränsning i skadeståndsansvaret som är svår att försvara i principiellt hänseende. Det är inte heller otänkbart att det kan förekomma situationer då betalningssäkringslagens skadeståndsansvar är förmånligare än möjligheten till ersättning enligt ersättningslagen, även efter den ovan föreslagna reformen. Vi föreslår därför att begränsningen av möjligheten till ersättning för processkostnader tas bort.

Den sista begränsningen är oskälighetsregeln, dvs. att skadestånd kan vägras eller sättas ned i den mån det annars skulle vara oskäligt att

[33]Se SOU 1993:55 s 206.

[34]Det bör påpekas att 5 000-kronorsgränsen inte är absolut och att man har förutsatt att man kan röra sig både uppåt och nedåt från denna (se prop 1989/90:3 s 41).

ersättning lämnas (22 §). Någon sådan begränsning finns inte i skadeståndslagen mer än i ett mycket speciellt fall, nämligen om skadeståndsskyldigheten skulle vara oskäligt betungande för den skadeståndsskyldige (6 kap. 2 §). Den har dock sin motsvarighet i 4 § andra stycket lagen (1974:515) om ersättning vid frihetsinskränkning, som också avser ett strikt skadeståndsansvar. I förarbetena till regeln i betalningssäkringslagen sägs att det bör finnas en möjlighet att vägra eller sätta ned skadeståndet om det visar sig att betalningssäkringen avsåg en fordran för taxeringsår 1, men det senare visar sig att t.ex. inkomsten bör beskattas år 2, eller att åtgärden riktats mot två makar som driver rörelse tillsammans och att fördelningen av resultatet dem emellan blir en annan vid taxeringen än den man antog vid betalningssäkringen.[35] Det är en högst rimlig möjlighet att i mycket speciella fall kunna undvika uppseendeväckande resultat av skadeståndsregeln, under förutsättning att den reserveras för de fall där skadestånd egentligen inte bör utgå, men där en strikt tillämpning av reglerna skulle kunna få sådana konsekvenser. Vi föreslår således ingen förändring av denna bestämmelse.

Sammanfattningsvis finner vi således att det strikta skadeståndsansvaret i nuvarande lagstiftning är näst intill konsekvent genomfört, men att det kan förbättras i några avseenden, nämligen genom att begränsningen till skador av "någon betydelse" och förbudet mot ersättning för processkostnader tas bort.

[35]Se prop 1989/90:3 s 42.

6 Skatteutredningar

Vårt förslag: Reglerna för skattekontrollen förändras så att åtskillnaden mellan tvångsåtgärder och normal utredningsverksamhet blir tydligare. Behovet av olika tvångsåtgärder har prövats noga. Lagstiftningen har strukturerats om så att alla tvångsåtgärder, förutom vitesförelägganden, föreslås bli reglerade i en lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. Enligt denna skall tvångsåtgärder normalt beslutas av domstol. Härigenom förstärks rättssäkerhetsgarantierna vid myndighets tvångsutövning. Dessutom blir regleringen av myndigheternas befogenheter klarare.

Skatterevision skall bedrivas i *samverkan* med den reviderade. Endast när han motsätter sig åtgärden eller det finns påtaglig risk att han undanskaffar eller förvanskar handlingar skall tvångsåtgärd få tillgripas. Skatterevision får i huvudsak endast ske hos företag (bokföringsskyldiga och juridiska personer utom dödsbon), inte hos privatpersoner. *Tredjemanskontroll* skall normalt ske i form av föreläggande att lämna uppgifter eller visa upp handlingar. I speciella fall kan dock tvångsåtgärd användas. *Tredjemanskontroll utan föregående föreläggande* får företas, då sabotagerisk eller ett betydande utredningsintresse föreligger samt då det med hänsyn till den som granskas inte bör anges vad eller om vem uppgifter söks.

Privatpersoner skall även i fortsättningen kunna föreläggas att lämna uppgifter eller visa upp handlingar avseende den egna taxeringen, men endast i undantagsfall kunna föreläggas att medverka vid tredjemanskontroll.

Bevissäkringslagen har sådana brister från rättssäkerhetssynpunkt att den bör upphävas. I stället föreslås en ny *tvångsåtgärdslag* för beskattningsförfarandet. Förutsättningarna för tvångsåtgärder är mer preciserade i den nya lagen och de skall normalt beslutas av domstol. En möjlighet att fatta ett interimistiskt beslut föreslås för de fall då domstols beslut inte kan avvaktas.

Skyddet för *integritetskänsliga handlingar* utvidgas. Sådana handlingar som inte får tas i beslag vid husrannsakan under förundersökning vid brottsutredningar, liksom kvalificerade skatterättsliga bedömningar, får undantas vid skatteutredningar. Vidare föreslås särskilda avvägningsregler för att skydda tekniska företagshemligheter och andra handlingar, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom.

6.1 Inledning

Inkomstbeskattningen bygger i dag i hög grad på medverkan från företagen. Arbetsgivare skall lämna kontrolluppgifter avseende lön och anställningsförmåner. Banker, finansbolag, Värdepapperscentralen, försäkringsbolag m.fl. lämnar kontrolluppgifter angående räntor, utdelningar, försäljning av värdepapper m.m. Detta system medför dels relativt hög tillförlitlighet hos beskattningsunderlaget, dels att flertalet fysiska personer kan lämna en s.k. förenklad självdeklaration. Vissa skattskyldiga, som har en mer komplicerad inkomstsituation, måste dock fortfarande fylla i en allmän självdeklaration. Vidare dras normalt preliminärskatt på utbetalade belopp, vilket leder till god uppbördseffektivitet. Även systemen med socialavgifter, mervärdeskatt och en rad punktskatter förutsätter att företagen beräknar, redovisar och betalar in dessa skatter. I viss mindre utsträckning skall även personer som inte är näringsidkare lämna uppgifter om utbetalade belopp till andra personer.

Eventuella misstag, felaktigheter eller undandraganden upptäcks i nuvarande system huvudsakligen vid kontroll hos företagen. Den viktigaste kontrollformen är vad som, samlande för alla skatter, kallas *skatterevision*. Vid kontroll av inkomstskatt m.fl. skatter för vilka underlaget fastställs enligt taxeringslagen benämns åtgärden *taxeringsrevision*. Vid en revision får skattemyndigheten granska bokföring och övriga handlingar i verksamheten, såvida det inte är fråga om handling, vars innehåll omfattas av den reviderades tystnadsplikt eller på grund av särskilda skäl inte bör komma till någon annans kännedom och synnerliga skäl föreligger för att handlingen bör undantas. Revisionen skall utgöra ett normalt inslag vid kontrollen av om rätt skatt har erlagts av de skattskyldiga. Den förutsätter ingen misstanke om felaktigheter eller dylikt och utgångspunkten är att den sker under samverkan med de näringsidkare som kontrolleras. Endast i de fall då den som skall revideras tredskas eller kan förväntas sabotera revisionen får tvångsmedel, vite eller åtgärder enligt bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen, tillgripas.

Revision får alltid genomföras hos bokföringsskyldiga och juridiska personer (dock ej hos dödsbon), men om det föreligger särskilda skäl kan även andra deklarations- eller uppgiftsskyldiga revideras, t.ex. fåmansföretagsledare. (Se vidare avsnittet om nuvarande regler nedan.)

Taxeringsrevision får ske *dels* för kontroll av att egen deklarations- eller uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt, *dels* för att kontrollera att annan fullgjort sin deklarations- och uppgiftsskyldighet (tredjemansrevision), *dels* för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för att kontrollera andra än den som revideras (en särskild form av tredjemansrevision som stundom benämns generell revision eller förberedande-åtgärds-revision). Motsvarande möjligheter finns avseende övriga former av skatterevision. Bevissäkringslagen omfattar också flertalet skatter.

Reglerna har kritiserats för att medge alltför omfattande kontrollbefogenheter för skattemyndigheterna och för att det råder oklarhet ifråga

om vad myndigheterna får och inte får göra. Från vissa håll har den uppfattningen framförts, att revision är ett tvångsmedel och därför bör kunna göras till föremål för domstolsprövning. Andra menar att det i vart fall är oklart var gränserna mellan revision under samverkan och tvångsåtgärder går. Tredjemansrevisioner och den särskilda formen generella revisioner har mött kritik för att vara alltför integritetskränkande. Bevissäkringslagen har ansetts ge alltför långtgående tvångsbefogenheter till skattemyndigheten.

I våra direktiv anges att skattemyndigheterna i sin kontrollverksamhet behöver effektiva medel till sitt förfogande. Det är emellertid också viktigt att klara gränser för myndigheternas befogenheter dras upp och att de skattskyldigas berättigade krav på integritet inte träds för när. Vi bör enligt direktiven därför utreda i vilken mån tredjemansrevisioner, särskilt generella kontroller, är nödvändiga för en ändamålsenlig kontrollverksamhet och därvid särskilt beakta behovet av regler i syfte att i ökad utsträckning tillgodose den enskildes intressen. Det bör också övervägas om möjligheterna att undanta handlingar från revision bör göras generösare samt om regler om försegling motsvarande dem som finns i bevissäkringslagen bör införas i taxeringslagen. Vidare nämns behovet av en översyn av skattemyndigheternas befogenheter i fråga om datorlagrad information, varvid samverkan med Datastraffutredningen (Ju 1989:04) bör ske. Vi har emellertid fria händer att ta upp även andra förslag som kan stärka rättssäkerheten vid skatterevisioner. Även behovet av bevissäkring bör ses över.

6.2 Nuvarande regler

6.2.1 Allmänt om skatteutredningar

Beskattningen bygger i dag i allmänhet på att enskilda, den skattskyldige eller tredje man, lämnar uppgifter om beskattningsunderlaget, i allmänhet i form av självdeklaration eller kontrolluppgifter. Kontrollen kan avse allt ifrån avstämningar mellan olika inkomna handlingar till granskning av de handlingar den uppgiftsskyldige har. Resurserna räcker inte till för en fullständig kontroll av allt som är av betydelse för beskattningen, utan det är alltid en fråga om hur tillgängliga resurser skall prioriteras (se om effektivitetsaspekten i avsnitt 6.3.4).

Begreppet *skatteutredning* används inte i skattelagstiftningen. För mer omfattande utredningar används i stället begreppet *revision*. För att även innefatta kontrollåtgärder som innebär att man infordrar uppgifter synes emellertid begreppet skatteutredning mer adekvat.[1] Vi har dock inte med den tid som stått till vårt förfogande haft för avsikt att utreda rättssäkerheten vid alla kontrollformer, t.ex. det arbete som utförs internt med redan tillgängligt material eller kontrolluppgiftsskyldigheten, utan enbart

[1]Jfr SOU 1986:39 s 51.

de mer omfattande åtgärderna revision och möjligheten att förelägga enskild att lämna uppgifter eller handlingar under granskningsarbetet. Här ges först en kort översikt om kontrollmöjligheterna vid skatteutredningar och den avser huvudsakligen förfarandet enligt taxeringslagen (TL). Motsvarande möjligheter föreligger dock även för andra skatteformer (se avsnitt 6.5).

Förutom att begära in kontrolluppgifter av mer specificerad natur enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) kan skattemyndigheten förelägga den skattskyldige att i den omfattning som anges i föreläggandet lämna de upplysningar som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering (3 kap. 5 § TL). Enligt samma lagrum kan skattemyndigheten vidare förelägga den skattskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen. Föreläggandet kan förenas med vite om det finns anledning att anta att den skattskyldige annars inte följer föreläggandet. Vitesföreläggande kan inte överklagas (6 kap. 2 § TL). Fråga om utdömande av vite prövas av länsrätten och därvid kan vitets lämplighet prövas (7 kap. 2 § TL).

Förutom de mer preciserade kontrolluppgifter, som skall lämnas obligatoriskt eller efter föreläggande, finns en mer allmän befogenhet som nära anknyter till sådana befogenheter som vi skall pröva ur rättssäkerhetssynpunkt. I 3 kap. 43 § LSK ges en förhållandevis vid möjlighet för skattemyndigheten att begära kontrolluppgift för namngiven näringsidkare av den som bedrivit näringsverksamhet och den som innehaft privatbostadsfastighet eller privatbostad. Kontrolluppgiften skall lämnas under förutsättning att beloppet i mottagarens eller utgivarens hand är skattepliktig intäkt eller avdragsgill utgift och avse a) belopp för vilket den uppgiftsskyldige i förvärvskällan under viss angiven tid köpt eller sålt varor, eller b) belopp som den uppgiftsskyldige under viss angiven tid utbetalt eller fått såsom ersättning för utförda tjänster. Om det begärs i föreläggandet skall i kontrolluppgiften även anges varuslag och mängd, verkställda likvider med uppgift om tidpunkt och sätt för betalning samt arten och omfattningen av utförda arbeten. Efter föreläggande av skattemyndigheten skall den uppgiftsskyldige lämna kontrolluppgift också i fråga om ej namngivna näringsidkare. Undantag görs slutligen för köp inom detaljhandeln och försäljningar över disk och liknande fall inom detaljhandeln, där uppgiftsskyldigheten uppenbarligen inte kan fullgöras. Föreläggandet om kontrolluppgift kan förenas med vite (4 kap. 5 § LSK).

En första möjlighet vid en skatteutredning är således att begära in kompletterande uppgifter. Ställs frågor till personer som inte tillhör kretsen av uppgiftsskyldiga måste förfrågan förses med en uppgift om att bevarandet är frivilligt.[2]

Behöver man kontrollera uppgifter i självdeklarationen genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar får

[2]Se Justitieombudsmännens ämbetsberättelse 1982/83 s 301.

skattemyndigheten komma överens med den skattskyldige om att sådan avstämning skall göras vid besök hos honom eller vid annat personligt sammanträffande, ett s.k. *taxeringsbesök* (3 kap. 7 § TL). Överenskommelse får även träffas om besiktning av fastighet, inventarier eller annat som är av betydelse för taxeringskontrollen (samma lagrum). Taxeringsbesöket är en begränsad kontroll hos den skattskyldige och bygger helt på frivillighet.

Den mest omfattande kontrollen sker vid *taxeringsrevision* (eller skatterevision, om andra skatter avses, än de för vilka underlaget fastställs enligt taxeringslagen). Vid revision kan skattemyndigheten granska en hel näringsverksamhet, varvid man får tillgång till bokföring och andra handlingar i verksamheten och även tillträde till den revideradeés verksamhetslokaler. (Taxeringsrevision behandlas utförligt i följande avsnitt.) Tredskas den som skall revideras eller lämnas handlingar inte ut när sådan skyldighet föreligger kan skattemyndigheten besluta om åtgärder enligt *bevissäkringslagen* (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen. Där ges befogenheter till *eftersökning*, *beslag* och *försegling* av utrymme (se vidare i följande avsnitt).

Så snart det finns anledning att anta att *skattebrott* begåtts skall skattemyndigheten göra anmälan till åklagaren, såvida det inte kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt skattebrottslagen eller om anmälan av annat skäl inte behövs; se 17 § skattebrottslagen (1971:69). Åklagar- och polismyndighet sköter alltid förundersökningen vid skattebrottsutredningar, även om man normalt samarbetar med skattemyndigheten. Skattebrottsutredningen faller emellertid inte under skatteutredningsverksamheten, även om de två stundom kan vara intimt förknippade med varandra. Enligt 27 § bevissäkringslagen får den tillämpas även om det förekommer anledning till misstanke om brott.

Utgångspunkten vid skattekontrollen är att den så långt som möjligt skall bedrivas i samverkan med de enskilda. Genom utökad service från skatteförvaltningens sida, satsning på förebyggande åtgärder och genom att betona att skatterevisionen i första hand skall vara framåtsyftande skapar man goda förutsättningar för att de enskilda lojalt fullgör sina skyldigheter enligt skattelagarna. Stundom behövs dock mer ingripande kontroll och även tvångsåtgärder. Även om detta är en mindre del av beskattningsverksamheten är det denna som vi skall studera närmare i rättssäkerhetshänseende.

6.2.2 Taxeringsrevision

Bakgrund

På förslag till effektivare taxering av 1950 års skattelagssakkunniga infördes 1955 regler om taxeringsrevision i 57 c § 1928 års taxeringsförordning.[3] När 1956 års taxeringsförordning (sedermera taxeringslag) antogs ett år senare kom dessa bestämmelser att inflyta i 56-58 §§ i

[3]Se SOU 1954:24, prop 1955:160 och SFS 1955:356.

denna förordning. Därmed ersattes den tidigare *bokföringsgranskningen* av *revision* av verksamheten, varvid flertalet handlingar fick granskas. I praktiken var emellertid inte förändringen så dramatisk, eftersom det redan tidigare synes ha varit vanligt att de granskade ställt mer material än bokföringen till förfogande för kontroll.[4]

Sedan revisionsbestämmelserna infördes har de förändrats en gång varje decennium. 1961 antogs en rad förändringar för att ytterligare höja effektiviteten vid taxeringsrevision, vilka bl.a. innebar att granskning fick ske av varulager, att den reviderade skulle lämna tillträde till lokaler, att taxeringsintendenten fick bestämma när och var revision fick äga rum samt, att handlingarna skulle överlämnas till granskningsmannen när revisionen inte skulle äga rum hos den granskade. Kretsen av dem som hos skattemyndigheten fick ta del av överlämnade handlingar begränsades. Utredningsförslaget, att även löpande års räkenskaper skulle få kontrolleras trots att räkenskaperna för tidigare år inte var föremål för revision, begränsades till att gälla kontroll av den allmänna varuskatten.[5] 1972 togs några ord bort ur 56 § 1 och 2 mom., som ansetts föranleda diskussion om vilket material som var relevant (se om handlingar nedan). Även denna ändring av bestämmelserna motiverades således av effektivitetsskäl. 1988 utvidgades revision till att även omfatta s.k. generella kontroller och infördes bestämmelser om revision av annan än bokföringsskyldig eller juridisk person, om särskilda skäl föranleder det. I övrigt ändrades reglerna i redaktionellt eller förtydligande syfte.[6]

Redan när taxeringsrevision infördes diskuterades möjligheten av att införa någon motsvarighet till de straffprocessuella tvångsmedlen beslag och husrannsakan. Frågan fick dock anstå i avvaktan på ytterligare utredning.[7] Den enda möjligheten till tvång var att förelägga vite. 1961 infördes lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision och 1975 ersattes den av bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen, som med några mindre ändringar fortfarande gäller.

Ändamålet med revision

När taxeringsrevision infördes 1955 omfattade den även kontroll av annans deklaration. Kritik mot detta saknades emellertid inte. Sveriges advokatsamfund framhöll att en skattskyldig inte skulle behöva finna sig i det besvär och obehag som en revision innebar för kontroll av en annan skattskyldig. Även Sveriges redareförening framförde att man inte biträdde förslaget i denna del.[8] Det fanns således ursprungligen åtminstone två tillåtna *ändamål* för en revision, nämligen kontroll av egen deklarations- eller uppgiftsskyldighet och kontroll av annans deklarationsskyldighet. I övrigt var revisionsbestämmelserna oklara vad avser

[4]Se SOU 1954:24 s 187.
[5]Se prop 1961:100 s 295.
[6]Se prop 1987/88:65, SkU 1987/88:17 och SFS 1987:1228.
[7]Se prop 1955:160 s 124.
[8]Se prop 1955:160 s 121 f.

ändamålet. Under 1980-talet väcktes frågan om s.k. *generella kontroller*, i meningen uppgiftsinsamlande utan att någon annan granskas, var tillåtna. Två fall togs upp av Regeringsrätten. Det första avsåg åtgärd enligt bevissäkringslagen (*RÅ 1985 2:29*). Under revision hos en bank beslöt granskningsledaren att ta 34 s.k. mikrofiche (fotograferade check- och banklönekonton) i beslag för att kunna kontrollera betalningsströmmarna på checkkonton i banken, vilka tillhörde någon eller några kända kunder. Banken hade förklarat att den var beredd att tillhandahålla uppgifter för de kunder som revisionen avsåg och att inte meddela kunderna härom. Skattemyndigheten ville emellertid inte lämna ut namnet på den eller dem kontrollen avsåg. Regeringsrätten fann att det inte var förenligt med taxeringslagen att genomföra taxeringsrevisionen utan att uppge vems taxering revisionen avsåg. I *RÅ 1986 ref 69* (Hägglöfsmålet) behandlade Regeringsrätten frågan om ett vitesföreläggande för en fondkommissionär att lämna ut transaktionssammandrag och depåförteckningar kunde avse samtliga kunder för ett visst år för kontroll av dessa. Regeringsrätten fann att revision för kontroll av annans deklarationsskyldighet måste ha till syfte att ge upplysningar om *en bestämd persons* deklaration eller *bestämda personers* deklarationer *sedan taxeringsarbetet inletts*.

Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (USS) ansåg att skattemyndigheterna skulle ges befogenhet till generella skattekontroller, men förslaget till lagtext var oklart i detta hänseende.[9] Det föranledde stark kritik från bl.a. Svea Hovrätt och Medborgarrättsrörelsen. Svea Hovrätt ansåg bl.a. att det ingav starka betänkligheter att införa ett system som varit omdiskuterat och som enligt Regeringsrätten inte var tillåtet enligt gällande rätt. Medborgarrättsrörelsen anförde att det inte är en godtagbar ståndpunkt att man behandlar den skattskyldige och tredje man lika.

Förslaget återkom sedan i prop. 1987/88:65, varvid Lagrådet framförde stark kritik mot förslaget, bl.a. med hänsyn till att det inte analyserats ur grundlagssynpunkt (se citat i avsnitt 6.3.1 nedan). 1988 antogs emellertid dessa regler och revision får således sedan dess även bedrivas för ett tredje ändamål, nämligen för att *samla in uppgifter som en förberedande kontroll av andra än den som skall revideras*.

Granskning av handlingar

Bestämmelserna angående handlingar löd ursprungligen (1955) på följande sätt:

> Vid taxeringsrevision må granskning i den omfattning, som finnes erforderlig, ske av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifikationer ävensom av korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten.

[9]Se SOU 1986:39 s 55 och expertutlåtandet på s 277.

Departementschefen anförde att revisionen självfallet endast omfattar sådana handlingar som rör *vederbörandes näringsverksamhet*, alltså självfallet icke privatbrev och dylikt.[10] Ifråga om handlingar som skall kunna undantas vid revision framhölls att dittills uppkomna meningsskiljaktigheter främst avsett läkares patientkort. Farhågorna att låta taxeringsrevisionen även omfatta sekretesskyddade handlingar var enligt departementschefen överdrivna. Taxeringskontrollen fick, fortsatte han, självfallet inte avse andra förhållanden än sådana som är av betydelse för taxeringen. Vidare anförde han att någon nämnvärd olägenhet inte syntes ha uppkommit i de fall myndigheterna tagit del av handlingar, beträffande vilkas innehåll tystnadsplikt föreligger. Den särskilda garanti som tillskapades, genom att låta länsstyrelsen (numera länsrätten) medge undantag från granskning av handling fick formen av en avvägningsregel. Om det är fråga om en handling, vars innehåll omfattas av tystnadsplikt eller det annars finns särskilda skäl, t.ex. avseende yrkeshemlighet eller pågående förhandlingar skulle kunna uppenbaras, skulle man väga handlingens betydelse för taxeringskontrollen mot det sekretesskyddade intresset. Undantag skulle endast få ske om det föreligger synnerliga skäl.[11]

1972 ändrades reglerna så att rekvisitet i 56 § 1 mom. tredje stycket 1956 års taxeringslag *"i den omfattning, som finnes erfoderlig"* togs bort. Bestämmelsen löd därefter:

> Vid taxeringsrevision må granskning ske av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifikationer ävensom av korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten.[12]

Även i 2 mom. gjordes en motsvarande förändring. Som skäl för denna förändring av lagtexten anförde departementschefen att bestämmelsen i vissa fall berett svårigheter vid tillämpningen. Det hade hänt att skattskyldiga, då taxeringsrevisor begärt att få del av en handling, gjort gällande att handlingen inte varit erforderlig för revisionen och därför inte behövde tillhandahållas. Enligt departementschefen var det emellertid klart att bestämmelsen förutsatte att ifrågavarande bedömning skulle göras av taxeringsrevisorn. Genom bestämmelsen hade man endast velat skapa möjlighet att begränsa revisionen till de delar av verksamheten som varit aktuella för granskning, t.ex. stickprovsundersökning eller partiell revision.[13] Presumtionen borde enligt departementschefen också vara att alla handlingar som finns i lokal med anknytning till verksamheten eller hos den granskades ombud i dennes lokaler anses höra till densamma.[14]

Bestämmelserna har därefter endast ändrats redaktionellt (1988 och 1990) och återfinns nu i 3 kap. 11 § TL.

[10]Se prop 1955:160 s 123.
[11]Se prop 1955:160 s 147 f.
[12]Se SFS 1972:764.
[13]Se prop 1972:145 s 26.
[14]Se prop 1972:145 s 27.

I kommentaren till 1956 års taxeringslag nämner man att till sådant som på begäran skall tillhandahållas får anses höra beställningsjournaler och beställningsböcker, orderböcker och andra orderhandlingar, leveransbesked, kontrollhandlingar, korrespondens, redovisningshandlingar som har upprättats mellan de anställda i en näring och näringsidkaren, verifikationer av alla slag, anteckningar rörande kunder, patienter och dylikt, kassakontrollremsor m.m. Huvudregeln är att taxeringsmyndigheten får ta del av *alla handlingar* av betydelse för revisionen, även om dessa är av sådan beskaffenhet att den hos vilken revisionen äger rum har tystnadsplikt beträffande dem. Taxeringsrevision får alltså i princip ske hos advokater oberoende av deras tystnadsplikt och hos banker utan hinder av den s.k. banksekretessen, tillägger man. Oaktat undantaget från editionsplikten i 38 kap. 2 § rättegångsbalken, som bl.a. skyddar material hos advokater, läkare, tandläkare m.fl. är sådana personer ändå skyldiga att förete en skriftlig handling för granskning vid taxeringsrevision. Anledningen till att skyldigheten sträcker sig längre vid taxeringsrevision än vid rättegång förklaras med att rättegången till skillnad från taxeringsrevisionen medför offentlighet. Synnerliga skäl bör kunna åberopas t.ex. angående sådant som en klient har anförtrott en advokat, en läkares anteckningar om patienters sjukdomar och en företagares kalkyler rörande planerade tillverkningar eller tillverkningsmetoder, ömtåliga affärsförhandlingar och dylikt. Ett allmänt riktmärke bör vara att undantag görs om granskningen skulle innebära *avsevärt personligt obehag eller risker av ekonomisk art* för den som taxeringsrevisionen sker hos eller för någon annan.[15]

Under mitten av 1970-talet aktualiserades frågan om vilka handlingar som kan undantas med anledning av en revision hos Saab-Scania AB, varvid bolaget hemställde att Justitieombudsmannen skulle uttala sig i frågan om taxeringsrevisorers rätt att ta del av handlingar som upprättats av s.k. internrevisorer. Bolaget hävdade att man måste skilja på handlingar *rörande verksamheten* och handlingar som upprättats för *granskning av verksamheten*. Handlingar som bringats till styrelsens och/eller verkställande direktörens kännedom och föranlett beslut eller åtgärd av desamma ansåg bolaget ha erhållit natur av handlingar rörande verksamheten. Däremot borde internrevisorernas handlingar anses upprättade för granskning av verksamheten och därmed inte omfattas av revisionen.

Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) yttrade sig i ärendet och anförde att *arbetspapper* hos internrevisorerna, som härrör från granskning som direkt biträde åt externrevisorer borde behandlas på samma sätt som arbetspapper hos externrevisorerna, dvs. vara undantaget från revisionen. Även när det gällde arbetspapper från revisionen i övrigt borde beaktas det från revisorshåll självklara intresset av en korrekt och rättvis taxering och önskvärdheten av att bibehålla en fri kritik och ett

[15]Se Hermansson, Sandler, Svensson och Wennberg, Taxeringshandbok, 2 uppl 1981 s 163 f och s 167 f.

fritt språkbruk hos internrevisorerna i deras kommunikation med externrevisorerna.

Riksskatteverket anförde i yttrande i ärendet att materialet inte borde vara undantaget från revision enligt bestämmelsen i 56 § 1 mom. 1956 års taxeringslag[16], utan endast om skatterätt (numera länsrätten) ansåg det föreligga synnerliga skäl enligt 56 § 4 mom. nämnda taxeringslag[17].

Justitieombudsmannen fann att stadgandet i 1 mom. måste tolkas extensivt och att således i princip varje handling som kan belysa en skattskyldigs verksamhet omfattas av granskning. Vid avgörandet av om en handling omfattas av revision eller ej saknar det därvid betydelse om handlingen primärt upprättats för verksamheten eller *för granskning av* verksamheten. Taxeringslagen känner inte till någon sådan distinktion. I och med att handlingen rör verksamheten och har betydelse för taxeringskontrollen får den granskas. Det saknar därvid också betydelse för frågans avgörande om det föreligger någon skyldighet att upprätta handlingen eller ej, och om den skall arkiveras, fortsatte han. Angående frågan om synnerliga skäl för undantagande skall anses föreligga stödde sig Justitieombudsmannen på den ovan nämnda kommentaren till taxeringslagen och anförde att det torde krävas att granskningen skulle innebära *avsevärt personligt obehag* eller *risker av ekonomisk art* för den som revisionen avser eller annan. Han fann därför att handlingar som upprättats av ett företags internrevisorer inte kan generellt undantas från sådana handlingar som skall tillhandahållas vid en taxeringsrevision. Vill man ha ett undantag härifrån får man hemställa härom hos skatterätten (nuv länsrätten), avslutade Justitieombudsmannen.[18]

I två länsrättsdomar har frågan om undantagande av handlingar vid revision hos en revisor respektive en advokat ställts på sin spets. I det första fallet (1983) gjordes revision hos en revisionsbyrå i Skellefteå och skattemyndigheten begärde att få ta del av klientakterna, vilket revisionsbyrån motsatte sig. Revisionsbyrån yrkade därför i länsrätten att klientakterna skulle undantas från revisionen. Länsrätten gjorde därvid följande bedömning:[19]

> Enligt 56 § 4 mom. taxeringslagen får den som verkställer taxeringsrevision ta del av handlingar av betydelse för revisionen utan hinder av att den, hos vilken revisionen sker, har att iakttaga tystnad om handlingarnas innehåll. Detta innebär att bolaget enligt huvudregeln måste lämna ut klientakterna till granskningsmännen för granskning trots att bolaget har tystnadsplikt gentemot sina klienter. Denna skyldighet att förete handlingar bryts endast om länsrätten finner att det föreligger synnerliga skäl mot att handlingarna företes. Några sådana synnerliga skäl har enligt länsrättens mening ej visats föreligga i detta fall. Bolagets framställning kan därför inte bifallas.

[16]Jfr nuv 3 kap. 11 § första stycket 1990 års taxeringslag.
[17]Jfr nuv 3 kap. 13 § 1990 års taxeringslag.
[18]Se Justieombudsmannens beslut 1978-05-09, dnr 274-1977.
[19]Se dom 1983-02-02 av länsrätten i Västerbottens län (mål nr. S 367-83).

Domen fick inte överklagas till högre instans (56 § 4 mom. tredje stycket 1956 års taxeringslag; jfr motsvarande bestämmelse 6 kap. 10 § TL).

Vid revision hos en advokatbyrå i Malmö 1990, vars ändamål var att inhämta uppgifter som förberedelse för skattekontroll av andra personer, begärde skattemyndigheten att få ta del av alla de handlingar som advokatfirman hade angående vissa angivna personer. Skattemyndigheten hade nämligen vid revision hos det företag, till vilka samtliga granskade personer var knutna, funnit två fakturor från advokatfirman och antog att firman därför kunde bidra med uppgifter rörande omstruktureringen av en koncern. Begäran var utformad på följande sätt:

> Samtliga handlingar som berör dessa två fakturor önskar vi ta del av. Denna begäran omfattar således bl.a. advokatfirmans uppdragskort (eller annan handling som innehåller anteckningar om vad som förekommit i ärendet), egna och andras skrivelser, eventuella utkast, anteckningar och andra dokument.
>
> Därutöver önskas uppgift om advokatfirman i övrigt under åren (00 och 00) haft uppdrag åt någon av följande personer. Om så är fallet önskas ta del av de handlingar som förekommit. (Varefter personerna räknas upp.)

Hos länsrätten yrkade advokatfirman att rätten jämlikt 56 § 4 mom. taxeringslagen skall besluta att de begärda handlingarna skulle undantas från revisionen. Advokatfirman åberopade de grundläggande och lagstadgade skyldigheterna om advokatsekretess och hänvisade till 8 kap. 4 § och 36 kap. 5 § i rättegångsbalken. Vidare hemställde man att länsrätten inhämtar Advokatsamfundets yttrande i målet.

Länsrätten fann det inte behövligt med ytterligare utredning i målet och beslutade att avslå advokatfirmans begäran om undantagande av handling vid revision. Som skäl anförde länsrätten bl.a. följande:[20]

> Vad advokatfirman anfört som skäl för sitt yrkande får förstås på så sätt att redan den omständigheten att advokat har lagstadgad tystnadsplikt, enligt advokatfirmans mening utgör sådant synnerligt skäl som medför att en handling kan undantas från revision.
>
> Enligt 8 kap 4 § rättegångsbalken är advokat skyldig att, där god advokatsed så fordrar, förtiga vad han erfar i sin yrkesutövning. Advokatsamfundets stadgar innehåller motsvarande bestämmelse och dess vägledande regler om god advokatsed kräver laglig skyldighet eller samtycke för att advokat skall få yppa sådant som anförtrotts honom i hans verksamhet. Bestämmelserna i 36 kap 5 § om advokats vittnesplikt innebär bl a att advokat — då fråga inte är om rättegångsombud, biträde eller försvarare och då fråga ej heller är om mål angående brott — får höras som vittne om sådant som anförtrotts honom i hans yrkesutövning, om det är medgivet i lag. Med hänsyn till att 56 § 4 mom taxeringslagen innehåller en bestämmelse om rätt för den som verkställer revision att ta del av handlingar *oavsett tystnadsplikt* för den hos vilken revisionen sker, står inte de i målet åberopade bestämmelserna i rättegångsbalken i konflikt med vad som

[20]Se dom 1990-06-28 av länsrätten i Malmöhus län (mål nr. S 4610-90E).

stadgas i 56 § 4 mom taxeringslagen. Reglerna om advokats tystnads- och vittnesplikt kan mot bakgrund härav inte generellt anses utgöra sådana synnerliga skäl som medför att en handling skall undantas från revision. Ej heller ger departementschefens uttalanden i ovannämnda förarbeten stöd för en sådan uppfattning. I stället är denna tystnadsplikt en sådan särskild omständighet som medför att undantag kan medges om synnerliga skäl föreligger. Frågan huruvida synnerliga skäl föreligger får bedömas för varje enskild handling för sig och mot bakgrund av de omständigheter som åberopas som stöd för uppfattningen att en handling med hänsyn till sitt innehåll bör undantas från revisionen. Advokatfirman har inte åberopat några omständigheter som beträffande de enskilda handlingarna utgör synnerliga skäl för att undanta dem från revisionen. Dess begäran om undantagande skall därför avslås.

Inte heller denna dom kunde överklagas på grund av ovan nämnda stadgande i taxeringslagen.

I *RÅ 1991 ref 75* var frågan om undantagande från bevissäkring föremål för Regeringsrättens prövning. Omständigheterna var i korthet följande. Incentive AB (nedan kallat bolaget) var föremål för taxeringsrevision. Bolaget begärde att två handlingar skulle undantas från granskning. Den ena handlingen var en utredning av bolagets rådgivare om verksamheten i Anglo-Scandinavian Aircraft Leasing Kommanditbolag och den andra utgjordes av minnesanteckningar som en annan rådgivare överlämnat till kommanditdelägarna inför ett möte med de blivande delägarna i Svenska Luftfartintressen Kommanditbolag.

Bolaget anförde bl.a. att de ifrågavarande handlingarna innehöll rättsliga bedömningar gjorda av bolagets rådgivare och att länsskattemyndighetens önskan endast var att få kännedom om ytterligare avtal av betydelse för taxeringsfrågornas bedömande. Alla avtal bolaget och kommanditbolaget kunde dokumentera hade dock enligt bolaget redan ställts till taxeringsrevisorernas förfogande och bolaget hade, fortsatte man, inte skyldighet att eller kunde inte upplysa om avtal kommanditbolaget inte är part och som bolaget över huvud taget inte medverkat till/eller kan bekräfta riktigheten av. Länsskattemyndigheten åberopade till stöd för sitt bestridande att det i de två handlingarna fanns sakuppgifter som myndigheten inte kände till tidigare, främst uppgifter om optionsavtal.

Länsrätten fann att de båda handlingarna innehöll beskrivningar av faktiska förhållanden — inte bara om optionsavtal — och att deras innehåll rörde den granskade verksamheten. Att länsskattemyndigheten redan hade kännedom om en del av dessa faktiska förhållanden på annat sätt ansågs inte utgöra en särskild omständighet att undanta handlingarna från granskningen. Tvärtom ansåg man att länsskattemyndigheten kunde behöva lägga ihop olika handlingars innehåll för att få fram en av lagstiftningen godkänd och avsedd, tillräcklig utredning om ett visst faktiskt förhållande. Slutligen fann man att det förvisso förelåg särskilda skäl att undanta de rättsliga bedömningarna från granskningen, men att det på grund av de olika faktiska och rättsliga delarnas inbördes sammanvävning inte förelåg synnerliga skäl att bifalla bolagets talan.

Kammarrätten delade länsrättens bedömning och ändrade inte länsrättens dom.

Regeringsrätten anförde att revisionerna syntes bl.a. ha åsyftat att bringa klarhet i grunden för vissa av kommanditdelägarna yrkade underskottsavdrag, vilka hänförde sig till i kommanditbolaget redovisade avdrag för värdeminskning på flygplan. Vidare konstaterades att de ifrågavarande handlingarna innehöll rättsliga överväganden rörande olika skattefrågor som aktualiserats av flygplansförvärven. Regeringsrätten fortsatte:

> Den omständigheten att de juridiska rådgivarna kan ha varit skyldiga att iaktta tystnad om uppgifterna medför inte att handlingarna hos bolaget är att bedöma på annat sätt än andra handlingar där. Inte heller det förhållandet att handlingarna i stor utsträckning innehåller rättsliga analyser och bedömningar ger anledning att bedöma handlingarna på annat sätt än andra handlingar som rör bolagets verksamhet. De rättsliga övervägandena i ifrågavarande handlingar gäller vidare frågor som var aktuella vid revisionen och inte rättslig rådgivning i andra angelägenheter. Innehållet i handlingarna kan därför inte anses vara sådant att det på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom.

Målet diskuteras även under avsnitt 6.3.3 nedan.

I kommentaren till 1990 års taxeringslag sägs att revisorns rätt att granska material omfattar även material som faller utanför arkiveringsskyldigheten i bokföringslagen. Förutom Justitieombudsmannens ovan redovisade uttalande nämns orderböcker och andra orderhandlingar, leveransbesked, kassakontrollremsor och anteckningar rörande kunder, patienter m.m. samt skriftlig avrapportering från externrevisor, läkares och tandläkares patientkort och advokaters bokföring.[21]

Nuvarande bestämmelser ger således skattemyndigheten tillgång till *allt material* som "rör verksamheten" och är av någon "betydelse för revisionen". I princip är det skattemyndigheten som avgör vad som är av betydelse för revisionen och den reviderade kan få handling undantagen från granskning endast om *synnerliga skäl* föreligger. Enligt de uppfattningar som återgetts ovan torde endast sådana uppgifter som innebär ett *avsevärt personligt obehag* eller *risker av ekonomisk art* för den som revisionen avser eller annan kunna undantas. Som exempel brukar nämnas sådant som klienter anförtrott en advokat, en läkares anteckningar om patienters sjukdomar samt en företagares kalkyler rörande planerade tillverkningar och tillverkningsmetoder, ömtåliga affärsförhandlingar och dylikt. De två ovan refererade underrättsdomarna ger emellertid stöd för uppfattningen att handlingens generella karaktär av förtroendehandling inte kan åberopas som skäl, utan varje handling måste prövas för sig.

[21]Se Almgren och Leidhammar, Skatteförfarandet s 3:11:3 TL.

Sekretess

Gentemot allmänheten gäller sekretess enligt 9 kap. 2 § sekretesslagen i särskilt ärende om kontroll beträffande skatt eller om säkringsåtgärd i samband med sådan kontroll. Den är *absolut*, varmed menas att det inte finns något undantag för prövning av eventuellt motstående intresse.

Angående den myndighetsinterna sekretessen kan följande sägas. Den som skall utföra, biträda vid eller leda en taxeringsrevision skall enligt 4 § taxeringsförordningen (1990:1236) upplysas om gällande bestämmelser om sekretess. Handlingar som lämnats till skattemyndigheten skall förvaras på ett sådant sätt att obehöriga inte kan komma åt dem och om möjligt hållas skilda från andra handlingar (2 § taxeringsförordningen). Räkenskapsböcker och andra handlingar som överlämnats för taxeringsrevision får inte vara tillgängliga för någon annan än revisorn, den som biträder denne samt tjänsteman som leder revisionsarbetet och handlingarna skall återlämnas så snart som möjligt (6 § taxeringsförordningen). Uppgifter som inte tillförts revisionspromemorian eller revisionsanteckningarna skall enligt 6 § Riksskatteverkets föreskrifter om taxeringsrevision (RSFS 1991:10) förstöras senast när revisionen avslutas, såvida granskning inte har påbörjats av den som uppgiften avser eller uppgifterna har samlats in som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revisionen skett.

Den myndighetsinterna sekretessen har således tillgodosetts genom författningar på lägre nivå än lag. Det synes emellertid inte vara någonting som hindrar att handlingarna under pågående revision eller, i den mån de inte har återsänts eller förstörts, översänds till polis- eller åklagarmyndighet om det finns anledning att inleda en förundersökning om t.ex. skattebrott (14 kap. 2 § sekretesslagen). Vidare får uppgift lämnas till annan myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen skall skydda (14 kap. 3 § samma lag).

Revisionspromemorian läggs inte sällan till grund vid ärende eller mål om skatt (vid t.ex. eftertaxering) och därmed blir denna processmaterial i ärendet eller målet. Därvid gäller sekretessen även hos domstolen (12 kap. 1 § sekretesslagen). Tas uppgift från det sekretesskyddade materialet in i domen upphör sekretessen att gälla såvida domstolen inte förordnar att sekretessen skall bestå (12 kap. 4 § sekretesslagen). Revisionspromemorian och eventuellt bevismaterial finns i akten och det är således en uppgift för domstolen att pröva huruvida material skall lämnas ut i varje enskilt fall sådana uppgifter begärs.

Tillträde till lokaler

Vid den mindre ingripande åtgärden *taxeringsbesök* (3 kap. 7 § TL) får skattemyndigheten *komma överens* med den skattskyldige om att avstämning av några uppgifter i en självdeklaration mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar skall göras *vid besök* hos honom. Man kan även komma överens om besiktning av fastighet, inventarier eller annat som är av betydelse för taxeringskontrollen. Sådana besök är

således helt frivilliga och skall beslutas i samråd med den skattskyldige.

Vid *taxeringsrevision* får emellertid skattemyndigheten, *när det behövs*, bestämma tid och plats för revisionen. Revisionen *får verkställas* hos den som skall revideras eller på annan plats (3 kap. 10 § andra stycket TL). Den får inte ske i bostadsutrymmen annat än med den reviderades medgivande.

Taxeringsrevision skall om möjligt göras på ett sådant sätt och på sådan tid att den inte hindrar verksamheten för den som revideras och den får inte utan särskilda skäl verkställas hos den enskilde mellan kl. 19.00 och kl. 08.00 (3 kap. 10 § första stycket TL).

Vid taxeringsrevision är den som revideras skyldig att *genast* tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också lämna tillträde till sådana utrymmen som huvudsakligen används i hans verksamhet, samt ge den hjälp som behövs för granskning av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och för kassainventering (3 kap. 12 § första stycket TL).

Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel (3 kap. 12 § andra stycket TL), vilket således också förutsätter tillträde till verksamhetslokaler (se vidare nedan om ADB-revision).

Fullgör inte den reviderade sina nämnda skyldigheter kan han enligt 3 kap. 12 § tredje stycket TL åläggas att vid vite fullgöra dem. Skattemyndigheten kan ålägga honom sådant vite, men för utdömande fordras att skattemyndigheten väcker talan härom hos länsrätten. Föreläggande vid vite och beslut om taxeringsrevision får inte överklagas (6 kap. andra stycket TL). Vid prövning av en ansökan om utdömande av vite får emellertid även vitets lämplighet bedömas (7 kap. 2 § TL).

Sammantaget innebär det sagda, att skattemyndigheten kan bestämma att revisionen skall bedrivas i den reviderades lokaler, även om detta ofta beslutas i samråd med den reviderade. Det finns ingen möjlighet för den enskilde att få detta beslut prövat av domstol, förrän när det är fråga om utdömande av vite. Det är emellertid inte sannolikt att denna fråga kan prövas ens i detta sammanhang, eftersom det är en lämplighetsfråga, vilken överlåtits på skattemyndigheten att bedöma. Trots att språket i revisionsbestämmelserna ofta ger intryck av att revision alltid bedrivs under tvång, har det emellertid ofta framhållits att det är en kontrollåtgärd som bygger på samverkan och att taxeringsrevision bör hållas isär från de tvångsmedel som kan användas i en konfliktsituation.[22] Justitieombudsmannen har i ett beslut 1981 framhållit att uppdraget att utföra revision inte ger taxeringsrevisorer någon befogenhet att företa något utan att det reviderade bolagets företrädare var närvarande, trots att de kom på avtalad tid och blev insläppta i lokalerna. Ett vanligt taxeringsrevisionsförfarande måste klart hållas isär från en förrättning enligt

[22]Se t.ex. prop 1987/88:65 s 32 f.

bevissäkringslagen med dess särskilda krav, anförde Justitieombudsmannen avslutningsvis.[23]

Revisioner utan föregående kontakt med den reviderade, s.k. *överraskningsrevisioner*, eller dylikt är således svåra att placera i detta system, även sådana där man direkt hotar med beslut om bevissäkring ifall inte den reviderade medverkar frivilligt. Å andra sidan är just viteshotet och hotet om bevissäkring avsett att ha denna preventiva verkan.

Tvångsbefogenheter

Ett föreläggande om vite är ett *tvångsmedel*.[24] Detta har emellertid inte ansetts tillräckligt under skattekontrollverksamheten och redan i förarbetena till 1955 års lagändringar framhölls att man borde överväga att införa någon motsvarighet till de straffprocessuella tvångsmedlen beslag och husrannsakan.[25] 1961 framlades en proposition med förslag till lag om handräckning vid taxeringsrevision, vilken grundade sig på en promemoria som tagits fram 1960 inom Finansdepartementet. Departementschefen anförde därvid att viteshot inte var tillräckligt effektivt, framförallt inte mot dem som uppger att de över huvud taget inte upprättat de handlingar som skall granskas eller mot dem som uppger att handlingarna har förkommit.[26] Lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision trädde ikraft 1 juli 1961 och innebar att länsstyrelsen fick begära handräckning av utmätningsmannen (jfr kronofogdemyndigheten) för att eftersöka och omhänderta sådana handlingar som fick granskas vid taxeringsrevision (1 § 1 st och 2 §). Åtgärden fick användas först sedan det visat sig att vitesföreläggandet inte efterkommits (1 § 2 st). Hos tredje man fick åtgärden endast vidtas om det fanns grundad anledning antaga att viss angiven handling fanns hos honom, han inte tillhandahållit den på begäran samt det med hänsyn till handlingens betydelse och övriga omständigheter föreligger synnerliga skäl (1 § 3 st). En bestämmelse om försegling vid begäran om undantagande av handling fanns också (7 §).

Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (USS) fann i sin utvärdering av handräckningslagen att dess regler varit ineffektiva och alltför svåra att hantera. Den hade därför endast tillämpats ett tiotal gånger under de tolv år den varit i kraft.[27] Utredningen inriktade sig till en början på att avhjälpa bristerna i denna lag, men fann att ändringar av mer genomgripande natur fordrades, varför man föreslog en helt ny lag, *bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen*. Både "dolt" och redan känt material skulle med förslaget till bevissäkringslag kunna fås fram. Man ansåg att de betänkligheter som tidigare rests mot att

[23]Se Justitieombudsmännens ämbetsberättelse 1982/83 s 305.
[24]Jfr Tvångsmedelskommitténs betänkande SOU 1984:54 s 45.
[25]Se prop 1955:160 s 124.
[26]Se prop 1961:62 s 35.
[27]Se SOU 1974:49 s 72.

administrativ myndighet skulle få fatta beslut om handräckning inte längre hade samma tyngd, varför man föreslog att granskningsmyndigheterna själva skulle kunna fatta beslut om mindre ingripande åtgärder.[28]

Ett flertal remissinstanser framhöll att förslaget inte var godtagbart ur rättssäkerhetssynpunkt. Departementschefen, som delade utredningens uppfattning, framhöll emellertid att det inte kunde anses strida mot de rättssäkerhetsprinciper som gäller i vårt land att skattemyndigheterna har rätt att genom tvångsmedel få ut handlingar av den som inte vill lämna ifrån sig dem. I begreppet rättssäkerhet ansåg han att man borde inbegripa de enskildas intresse av att skatter, tullar och avgifter fördelas dem emellan på det sätt som lagstiftningen avser, vilket måste tillmätas stor betydelse i den aktuella lagstiftningen.[29]

Bevissäkringslagen trädde i kraft 23 december 1975 och ersatte därmed samtidigt handräckningslagen. Sådana handlingar som får granskas vid revision eller andra kontrollåtgärder kallas *bevismedel*. Åtgärderna i lagen benämns beslag, försegling och eftersökning. Vid *beslag* omhändertas bevismedel och vid *eftersökning* efterforskas sådant i förvar eller utrymme. *Försegling* verkställs genom att förvar eller utrymme förses med sigill eller liknande förslutning.

Beslut om *beslag* får fattas om bevismedlet inte tillhandahålles för granskning eller det föreligger risk att det kommer att undanhållas eller förvanskas (4 §).

Beslut om *eftersökning* i utrymme får fattas, om det finns grundad anledning antaga, att den granskade använder utrymmet huvudsakligen för sin verksamhet eller att utrymmet yrkesmässigt användes av annan, som har uppdrag för den granskade i dennes verksamhet, samt risk föreligger att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas. Samma villkor gäller för beslut om eftersökning i förvar som påträffas i sådant utrymme, i myndighets lokal eller på allmän plats. Beslut om eftersökning i annat utrymme eller förvar i annat fall får fattas om det finns grundad anledning antaga att bevismedel finns där, samt risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas (6 §).

Beslut om *försegling* får fattas om (1) granskningsledaren icke får tillåtelse att genomsöka förvar eller utrymme och det skäligen kan antagas, att bevismedel finns där, samt eftersökning ej kan beslutas eller verkställas omedelbart, eller (2) bevismedel som ej är under beslag icke lämpligen kan föras från den plats, där det har påträffats. Beslut om försegling av förvar eller utrymme, där beslagtaget bevismedel finns, skall fattas om bevismedelet lämnas kvar hos innehavaren (5 §).

Enligt proportionalitetsbestämmelsen i 6 a § får beslut fattas endast om vikten av att säkringsåtgärden vidtas är tillräckligt stor för att uppväga

[28]Se SOU 1974:49 s 79.

[29]Se prop 1975/76:11 s 108. Denna syn på rättssäkerhetsbegreppet som bl.a. också hävdats av den s.k. EKO-kommissionen, har mött stark kritik (jfr kap. 2 ovan).

det intrång eller annat men som säkringsåtgärden innebär för den enskilde.

När dessa åtgärder riktar sig mot verksamhetsutrymmen fattas beslut och verkställs åtgärden, om det kan ske obehindrat, av *granskningsledaren* (tjänsteman inom skatteförvaltningen); 15 § 2 st och 16 § 2 st. Beslutet får verkställas omedelbart (8 §). Det innebär att granskningsledare kan fatta beslut om bevissäkring på plats hos någon, när revisionen skall påbörjas eller under revisionens gång, om förutsättningarna i lagen är uppfyllda.

I fråga om andra ställen, t.ex. bostadsutrymmen, fattas beslutet enligt 15 § 1 st av *länsrätten*. Kan åtgärden inte verkställas obehindrat eller är det fråga om eftersökning i andra utrymmen än verksamhetsutrymmen, verkställs beslut av kronofogdemyndigheten (16 §). Granskningsledares beslut och verkställighetsåtgärder kan prövas i efterhand av länsrätten på talan av den enskilde (25 §).

Vid åtgärd enligt bevissäkringslagen skall handling omedelbart förseglas när den granskade begär att den skall undantas, om framställningen inte är uppenbart ogrundad (19 §). Länsrätten skall utan dröjsmål pröva sådan framställning (20 §). I dessa fall kan länsrättens avgörande överklagas till kammarrätten och vidare, om prövningstillstånd erhålls, till Regeringsrätten.

6.3 Allmänna överväganden

6.3.1 Inledning

Vårt skattesystem innehåller, i likhet med vad som är fallet i andra stater på motsvarande utvecklingsnivå, sådana skatteformer som påfordrar ett eftersättande av integritetsskyddet, t.ex. att det allmänna har rätt att få veta hur mycket var och en tjänar, hur stor förmögenhet man har etc. Detta förhållande har varit en utgångspunkt för våra överväganden.

Vårt arbete med att stärka rättssäkerheten skall i möjligaste mån kunna förenas med hög kontrolleffektivitet. Skattesystemet fordrar att enskilda och framför allt näringsidkare lojalt medverkar med underlag för att kunna beräkna skatter (även sådana skatter som benämns socialavgifter). Det finns inte något berättigat intresse av att effektiviteten minskar till en sådan nivå att det är enkelt att undandra skatt. Inte minst är det ett problem för seriösa företag om någon kan konkurrera med lägre priser för att han kan undandra skatt och därigenom minska sina kostnader. De avvägningar mellan effektivitet och rättssäkerhet som gjorts på andra områden, t.ex. bekämpandet av narkotikabrottslighet och konkurrensbegränsande åtgärder, har också inneburit svåra avvägningar mellan dessa stundom motstridiga intressen. Vissa begränsningar ges också i våra grundlagar.

En första strävan måste därför vara att söka lösa motstridigheten och finna vägar att uppnå *både* hög rättssäkerhet *och* hög effektivitet. När man tvingas göra en avvägning mellan dessa intressen är det viktigt att

den redovisas och att man överväger vad rättssäkerheten får kosta i förlorad effektivitet. Ibland kan det leda till att man är beredd att betala priset av lägre effektivitet, medan det i andra fall visar sig vara värt att eftersätta integritetsskyddet i viss utsträckning.

Härvid fordras *dels* att grundlagens krav analyseras, *dels* att det undersöks vilka rättssäkerhets- och effektivitetsaspekter som blir aktuella vid skattekontroll. I de följande avsnitten redovisas därför först kommitténs analys av dessa aspekter och därefter följer ett avsnitt om hur avvägningen mellan dessa intressen bör ske enligt vår mening.

6.3.2 Grundlagsaspekter

Aktuella grundlagsbestämmelser

I 1974 års regeringsform infördes en bestämmelse i 2 kap. 3 § om skydd mot husrannsakan. Grundlagsberedningen anförde rätten till hemfrid som skäl för detta skydd och föreslog därför att det skulle begränsas till undersökningar i bostaden.[30] Departementschefen ansåg emellertid, liksom ett antal remissinstanser, att det saknas anledning till en sådan begränsning och den fick därför utgå. Det nämnda skyddet avser således även åtgärder som riktas mot företagslokaler. Med *husrannsakan* avses enligt departementschefen "varje av myndighet företagen undersökning av hus, rum eller slutet förvaringsställe oavsett syftet med undersökningen". Han ansåg därför att skyddet även omfattar exekutiva åtgärder i den mån dessa är *förenade med undersökning* av det slag som nämnts.[31]

Genom en grundlagsändring som trädde i kraft 1977 utökades skyddet för de mänskliga fri- och rättigheterna och 2 kap. fick en ny struktur. Bestämmelsen om skydd mot husrannsakan finns sedan dess i *2 kap. 6 § regeringsformen (RF)*. Fri- och rättighetsutredningen påpekade att husrannsakan är ett straffprocessuellt tvångsmedel som kan fylla olika syften och att liknande intrång vidare kan ske för t.ex. utmätning, *taxeringsrevision*, kontroll av alkohollagstiftningen, tillsyn enligt datalagen, inspektion av särskilt farlig verksamhet och hälsovårdsändamål.[32] Även om "husrannsakan" skall tolkas extensivt, så att varje av myndighet företagen undersökning av hus, rum eller slutet förvaringsställe omfattas ansåg utredningen dock att uttrycket husrannsakan inte är heltäckande. Man gav som exempel på intrång, som inte kan sägas ske i *undersökningssyfte*, det fallet att polisen ingriper för att avstyra ett lägenhetsbråk eller en exekutiv åtgärd avseende föremål som man vet finns på ett visst ställe.[33] Departementschefen delade denna uppfattning och biträdde utredningens förslag att låta stadgandet även omfatta exekutiva åtgärder som inte är förenade med undersökning.[34] Skyddet

[30]Se SOU 1972:15 s 159.
[31]Se prop 1973:90 s 246.
[32]Se SOU 1975:75 s 146 f.
[33]Se SOU 1975:75 s 199 f.
[34]Se prop 1975/76:209 s 147.

mot husrannsakan kom därefter att omfatta husrannsakan *och liknande intrång*.

I 2 kap. 12 § RF sägs att de fri- och rättigheter som bl.a. avses i 2 kap. 6 § RF får begränsas genom lag. Sådan begränsning får göras endast för att tillgodose ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle. Begränsningen får aldrig gå utöver vad som är *nödvändigt* med hänsyn till det *ändamål* som har föranlett den och ej heller sträcka sig så långt att den utgör ett hot mot den fria åsiktsbildningen såsom en av folkstyrelsens grundvalar. Begränsning får ej göras enbart på grund av politisk, religiös, kulturell eller annan sådan åskådning.

En ytterligare grundslagsaspekt är kravet att föreskrifter om skatt skall meddelas genom lag (8 kap. 3 § RF). Till föreskrifter om skatt hänförs även de regler som gäller grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet.[35] Denna föreskriftsbefogenhet kan inte delegeras till regeringen eller myndighet, utan föreskrifter om skatt tillhör det s.k. obligatoriska lagområdet.

Tidigare lämnade grundlagssynpunkter

I samband med 1988 års ändring av revisionsbestämmelserna uppmärksammade Lagrådet grundlagsaspekterna och anförde därvid följande:

> De remitterade förslaget avser att möjliggöra också det slag av generella kontroller som regeringsrätten[36] funnit sakna stöd i taxeringslagen. Att fråga således är om en saklig utvidgning av bestämmelserna kommer emellertid endast i begränsad omfattning till synes i remissen. I stället sägs bl.a. *att* regeringsrättens avgörande lett till att "situationen förändrats", *att* bestämmelserna om taxeringsrevision "getts en snävare tolkning än den som under lång tid legat till grund för skattemyndigheternas kontrollverksamhet" *samt* att det nu är fråga om att ge skattemyndigheterna "samma befogenheter som de allmänt ansågs ha före regeringsrättens ställningstagande". När det dessutom sägs att domen — som dock innebar endast att förutsättningarna för en viss del av revisionsverksamheten närmare preciserades — fått en tolkning "som verkat starkt hämmande på kontrollverksamheten över huvud taget", förstärks intrycket av att det nu blott är fråga om ett närmast självklart och nödvändigt tillrättaläggande av lagtexten.
>
> Som följd av detta synsätt har i remissen inte på ett fullt tillfredsställande sätt beaktats att det nu ändock är fråga om att utvidga tillämpningsområdet för bestämmelser som inkräktar på det i 2 kap. 6 § regeringsformen stadgade skyddet för varje medborgare mot husrannsakan och liknande intrång (SOU 1975:75 s. 146 f samt prop 1975/76:209 s. 122 och 147). Lagrådet är givetvis medvetet om behovet av en effektiv kontroll i taxeringsarbetet men anser att det hade varit värdefullt om de föreslagna åtgärderna och behovet av dem belysts närmare, exempelvis genom att de praktiska erfarenheter på vilka de nyss citerade uttalandena måste förutsättas bygga hade

[35] Se prop 1973:90 s 302.

[36] Det är Regeringsrättens avgörande i RÅ 1986 ref. 69 som avses (se även RÅ 85 2:29).

blivit redovisade och bedömda mot bakgrund av de möjligheter som gällande rätt ändock erbjuder. Lagrådet har under föredragningen erhållit vissa kompletterande uppgifter härom och vill med hänsyn till vad som sålunda kommit fram i ärendet inte bestrida att det föreligger ett behov av en vidgad kontrollmöjlighet.

Det bör vidare anmärkas att det var på den äldre regeringsformens tid som de nu gällande reglerna om taxeringsrevision kom till, varför dessa inte har granskats med hänsyn till det angivna skyddet för medborgerliga fri- och rättigheter. Detta skydd diskuterades inte heller i samband med antagandet av lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, då departementschefen konstaterade att lagens bestämmelser om skatterevision i huvudsak följde taxeringslagens motsvarande regler men över huvud taget inte berörde frågan om skatterevision i syfte att kontrollera annan än den reviderade själv (prop. 1983/84:71 s. 107 ff). Enligt kap. 2 12 § regeringsformen får skyddet mot husrannsakan och liknande intrång begränsas endast för att tillgodose ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle och en begränsning får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den. Lagrådet vill därför starkt understryka vikten av att revisionsinstitutet ges en klar och tydlig utformning och att tillämpningen av reglerna kommer att präglas av restriktivitet och urskillning. Det är vidare mycket väsentligt att vid en taxeringsrevision endast sådana handlingar blir genomgångna och granskade som har ett typiskt samband med den verksamhet som den skattskyldige bedriver.

Departementschefen erinrade med anledning av Lagrådets yttrande om att förslaget även syftade till att i olika hänseenden stärka skyddet för de enskildas personliga integritet. Vidare framhöll han att han tillbakavisat både förslaget från USS och den av näringslivsorganisationerna hävdade ståndpunkten att revisionsinstitutet i sig utgör ett tvångsmedel.[37] Därefter anförde han följande om revisionsinstitutet och grundlagen:

Lagrådet anmärker trots detta att det inte på ett fullt tillfredsställande sätt har beaktats att det nu är fråga om att utvidga tillämpningsområdet för bestämmelser som inkräktar på det i 2 kap. 6 § regeringsformen stadgade skyddet för varje medborgare mot husrannsakan och liknande intrång. I den mån detta uttalande skall tolkas så att även revisionsförfarandet skulle vara att anse som ett tvångmedel kan jag för egen del inte ansluta mig till det synsättet. De motivuttalanden som lagrådet har hänvisat till ger visserligen vid handen att sådant intrång som avses i regeringsformen kan ske *för* bl.a. taxeringsrevision. Men det betyder inte att det ändamål som ligger bakom tvångsåtgärden i sig skulle vara att anse som ett intrång.

Som ytterligare stöd för sin uppfattning åberopade departementschefen ett citat ur Tvångsmedelskommitténs betänkande, vilket återges här:[38]

För att en författningsstadgad befogenhet skall kunna betraktas som tvångsmedel och inordnas under tvångmedelslagens regler bör krävas

[37]Se prop 1987/88:65 s 42.
[38]Se SOU 1984:54 s 72; jfr prop 1987/88:65 s 43.

att befogenheten kan sättas i verket mot den enskildes vilja och med fysiskt eller psykiskt tvång av något slag. Befogenheten att verkställa taxeringsrevision hos en skattskyldig kan t.ex. inte betraktas som ett tvångsmedel i sig, oaktat den kan genomföras med tvång om den skattskyldige motsätter sig åtgärden. Själva tvångsåtgärderna men inte revisionsbeslutet som sådant bör falla under lagen. En annan ordning skulle föra alltför långt. En befogenhet att ställa krav på den enskilde förekommer i många olika sammanhang och innebär förvisso en tvångsutövning — kanske under straffhot — men kravet som sådant kan gärna inte för den skull behandlas som ett tvångsmedel. Tillämpningsområdet är alltså begränast till åtgärder av tvångsnatur som används som hjälpmedel i det allmännas verksamhet.

Det sagda skulle enligt departementschefen inte förstås så att utformningen av revisionsbestämmelserna skulle kunna ske utan hänsynstagande till att revisionen kan genomföras med tvångsåtgärder, vilket är viktigt att man håller i minnet. Det är emellertid också angeläget att man beaktar den skillnad som trots allt finns mellan revision och bevissäkring, fortsatte han, och framhöll att propositionens förslag enligt hans mening på den punkten innebar ett viktigt förtydligande.[39]

Såsom departementschefen framhöll ansåg man från näringslivshåll att taxeringsrevision är ett tvångsmedel och att den därmed bör kunna överklagas. I en skrivelse till kommittén från Sveriges advokatsamfunds rättssäkerhetsråd hävdar man även att avsaknaden av en möjlighet att överklaga beslut om taxeringsrevision är oförenlig med Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, artiklarna 6 och 13. Man hänvisar till en artikel i samfundets tidskrift där det bl.a. sägs att det inte torde råda någon tvekan om att taxeringsrevisionsinstitutet är att betrakta som ett tvångsmedel.[40] Författaren anser vidare att beslut om taxeringsrevision därför (direkt eller indirekt) är en inskränkning av de mänskliga fri- och rättigheter som skyddas i 2 kap. 6 § regeringsformen samt att beslut om taxeringsrevision ryms inom begreppet "civila rättigheter" enligt Europakonventionens artikel 6. Enligt denna artikel skall envar, när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. En motsvarande uppfattning redovisas i Advokatsamfundets rättssäkerhetsprogram. Man framhåller där att taxeringsrevisionen är en åt myndigheterna given möjlighet att genomgå annars privat korrenspondens och bokföring, där medgivarens motstånd kan brytas genom vitesföreläggande.[41]

Flera av näringslivsorganisationerna anser att taxeringsrevision med hänsyn till grundlagen och Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna inte bör få fattas annat än på *objektiva grunder* och kunna överklagas. Revision är alltid en belastning för företagaren även om

[39]Se prop 1987/88:65 s 43.
[40]Se Claes Sjölin, Svenska beslut om taxeringsrevision krockar med Europakonventionen, Advokaten 1990 s 287.
[41]Se Sveriges Advokatsamfunds rättssäkerhetsprogram 1988 s 16.

revisionen utmynnar i att inga anmärkningar finns, framhålls det. Man bör därför t.ex. vid en branschrevision kunna invända att företaget inte är verksamt inom den aktuella branschen. Vid stickprovsurval skall ett utvalt företag ha möjlighet att invända mot urvalstekniken och påvisa felaktigheter i urvalsförfarandet.

Kommitténs bedömning

Av det ovan anförda framgår att frågan huruvida taxeringsrevision är en åtgärd som omfattas av skyddet i 2 kap. 6 § RF inte är helt klar.

I Tvångsmedelskommitténs uttalande sägs att det av ett tvångsmedel bör kunna krävas *att befogenheten kan sättas i verket mot den enskildes vilja och med fysiskt eller psykiskt tvång av något slag* (se ovan). I 3 kap. 12 § TL sägs att om den som skall revideras inte fullgör sina där angivna skyldigheter får skattemyndigheterna förelägga honom vid vite att fullgöra dem. Beslag och eftersökning enligt bevissäkringslagen får beslutas om det föreligger risk att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas, vilket normalt är fallet när den reviderade förklarat sig inte vilja medverka.[42] Vid valet mellan vite och åtgärder enligt bevissäkringslagen skall även proportionaliteten beaktas.

Det är således uppenbart att taxeringsrevisionsbestämmelserna också ger reglerna för tvångsmedelsanvändningen. Den enda tillkommande omständigheten för tvångsmedelsanvändning är normalt att den skattskyldige inte frivilligt fullgör sina föreskrivna skyldigheter eller att risk föreligger att handlingar undanhålls eller förvanskas. Proportionalitetsprincipen kan i vissa fall få betydelse för valet mellan vite och eftersökning/beslag, men det föreligger ett omedelbart hot om tvångsmedelsanvändning om den reviderade inte medverkar "frivilligt". Det kan nämnas att det i skatteförvaltningens informationsmaterial, vilket sänds till den som skall revideras,[43] sägs följande under rubriken "Den som revideras har bl.a. följande skyldigheter":

> Om den reviderade inte frivilligt lämnar över räkenskaperna för granskning kan han föreläggas vite enligt taxeringslagen. Räkenskaperna kan också eftersökas och tas i beslag enligt bevissäkringslagen.

Tvångmedelskommitténs gränsdragning mellan revision och tvångsåtgärder är således subtil och har mött kritik från näringslivets organisationer och Advokatsamfundet. Det fordras emellertid att man ser den i förhållande till förslaget till en gemensam tvångsmedelslag, varvid avsikten var att avskilja tvångs*medlen* från alla andra myndighetsåtgärder som sker under krav på medverkan från den skattskyldige. Begreppet tvångsmedel gavs här en stipulativ betydelse med hänsyn till begreppets

[42]Jfr RÅ 1991 ref 75: "Regeringsrätten finner sålunda att skyldighet att tillhandahålla handlingarna för taxeringsrevision förelegat. Då bolaget förklarat sig inte vilja tillhandahålla handlingarna fanns förutsättningar för beslag enligt bevissäkringslagen."

[43]Se broschyren RSV 663 utg 1.

uppgift i den föreslagna lagstiftningen (infördes dock aldrig), medan andra uppenbarligen använder begreppet i en vidare betydelse.

Denna terminologiska distinktion har emellertid inte så stor betydelse för frågan hur taxeringsrevisionsinstitutet förhåller sig till stadgandet i 2 kap. 6 § regeringsformen (RF) och därmed till kraven i 12 § i samma kapitel. Kopplingen mellan revisionsbeslutet och tvångsmedelsanvändningen (tvångsmedelshotet) är uppenbart för alla som skall granskas. Fri- och rättighetsutredningen nämnde i samband med de nämnda grundlagsbestämmelsernas införande även taxeringsrevision som en sådan åtgärd som omfattas av bestämmelsen och Lagrådet har förutsatt att så är fallet i sin bedömning ovan. Revisionsbestämmelserna kan ligga till grund för ett samverkansförfarande, ungefär som vid taxeringsbesök, men de bestämmer också förutsättningarna för tvångsmedelsanvändningen, eftersom de stadgar de "skyldigheter" som åligger den granskade, vilka sedan får direkt betydelse för tvångsmedelsanvändningen. De ovan redovisade rättsfallen visar tydligt denna koppling mellan bestämmelserna.

Då bestämmelser om taxerings- och uppbördsförfarandet tillhör *det obligatoriska lagområdet* måste varje befogenhet för skattemyndigheterna som innebär åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden meddelas genom lag. Enligt den formella lagkraftens princip i 8 kap. 17 § RF kan lag ej ändras eller upphävas annat än genom lag. En konsekvens av detta är att befogenheter i lag inte kan mildras genom föreskrifter av regeringen eller myndighet. Endast i den mån föreskrifterna utgör och håller sig inom ramarna för s.k. verkställighetsföreskrifter (8 kap. 13 § RF) får de beaktas vid rättstillämpningen.[44] Detta innebär i praktiken att man redan vid lagstiftningsarbetet måste ta ställning till de gränser som skall gälla vid myndighetsutövningen.

6.3.3 Rättssäkerhetsaspekter

De ovan nämnda kraven i regeringsformen är rättssäkerhetskrav som skall beaktas vid allt lagstiftningsarbete. Integritetsskyddet för privata lokaler i 2 kap. 6 § RF och kravet på att föreskrifter som avser åligganden för enskild eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden skall meddelas i lag är t.ex. sådana rättssäkerhetsaspekter. Enligt Justitieombudsmannen innebär de nämnda aspekterna att det måste framgå av lag att samtycke kan ges, om det är fråga om att åsidosätta skyddet för privata lokaler (se avsnitt 6.3.5 nedan). Vidare främjar kraven i 2 kap. 12 § RF rättssäkerheten genom att ställa krav på ändamålsenlighet och proportionalitet redan vid utformningen av lagstiftningen.

Samma förändringsbehov kan därför ofta motiveras både av kraven i grundlag och av allmänna rättssäkerhetskrav. Andra rättssäkerhetsaspekter som får betydelse vid skatteutredningar är bl.a. krav på

[44]Jfr regeringsrättens avgöranden i t.ex. RÅ 1985 1:5, RÅ 1987 ref 21 och RÅ 1988 ref 151.

precision i rättsreglerna, dvs. att befogenheterna är så noga angivna som möjligt, domstolskontroll, möjligheten att på ett tidigt stadium få rättelse m.m. Vidare är inte rättssäkerheten något som antingen är uppfyllt eller inte är uppfyllt, utan det är snarare fråga om att gradvis tillgodose den enskildes behov av rättssäkerhet. En efterföljande domstolsprövning är t.ex. bättre än ingen möjlighet till domstolsprövning. Det är dock än bättre om domstol prövar behovet av åtgärden innan den verkställs etc. Det är en fortgående process att pröva på vad sätt rättssäkerheten kan förbättras på olika områden.

Både de konstitutionella kraven och allmänna rättssäkerhetskrav gör sig först gällande ifråga om *ändamålet* med revisionen. Sedan man 1988 utvidgade ändamålet med revisionen, så att sådan nu kan företas för vilket skattekontrolländamål som helst, saknas i princip möjlighet för den enskilde att överklaga åtgärder företagna under skatterevision eller enligt bevissäkringslagen med hänvisning till *ändamålet* med revisionen. Detta satte däremot vissa gränser dessförinnan.[45] Ändamålet sätter således inte längre några gränser för skattemyndigheternas befogenheter, så länge det rör sig om skattekontroll.

När ändamålet är vagt angivet eller allomfattande finns det inte tillräckliga *rättsliga* garantier mot att kontrollen inte blir mer omfattande än nödvändigt. Vid t.ex. tredjemansrevision behöver skattemyndigheten, enligt vedertagen uppfattning, inte ange *vem* eller *vad* som skall granskas, utan man kan gå igenom alla verksamhetshandlingar även för detta ändamål. Lägger man därtill den omständigheten att beslutet inte heller föregås av domstolsprövning innebär det att myndigheten har erhållit stora diskretionära befogenheter. Man bör således söka avgränsa ändamålet med revisionen till vad som är nödvändigt ur kontrollsynpunkt.

Även vid åtgärder enligt bevissäkringslagen omfattas i princip *alla handlingar i verksamheten*. "Bevismedel" är enligt 2 § bevissäkringslagen nämligen sådant material "som enligt vad som är särskilt föreskrivet skall tillhandahållas för granskning". Regeringsrätten påpekade i *RÅ 1991 ref 75* (jfr ovan) bl.a. att "myndigheternas befogenheter att vid taxeringsrevision få ta del av räkenskaps- och affärshandlingar är mycket vittgående". Man tog också fasta på att det enligt förarbetena till lagstiftningen ankommer på granskningsmannen att göra bedömningen av de förhållanden som är av betydelse för taxeringen. Undantag från taxeringsrevisionen kan endast komma ifråga under de förutsättningar som anges i 56 § 4 mom. (äldre) taxeringslagen (nuv. 3 kap. 13 § TL), framhöll Regeringsrätten vidare.

Samtliga instanser gjorde i det nämnda målet samma bedömning av nu gällande lagstiftning i frågan huruvida handlingarna skulle lämnas ut (se vidare ovan). Det kan noteras att länsrätten anförde följande i fråga om rättssäkerheten:

> De i lagen valda uttrycken "särskilda omständigheter" och "synnerliga skäl" markerar att det är bara i undantagsfall en handling,

[45]Se regeringsrättens motivering i RÅ 1985 2:29 och RÅ 1986 ref 69 samt lagrådets uppfattning i prop 1987/88:65 s 120 (se citat i avsnitt 6.3.2 ovan).

vilkens innehåll rör den granskade verksamheten, kan undantas från granskningen. Länsrätten vill för sin del uttrycka saken som så, att en del skattskyldiga synes hysa en överdriven uppfattning om innebörden av de begränsningar och särskilda rättssäkerhetsgarantier som är föreskrivna i olika bestämmelser om skattemyndigheternas rätt att få ta del av de skattskyldigas handlingar rörande det som granskas. Dessa begränsningar och garantier är inte särskilt långtgående när de ställs in i sitt sammanhang tillsammans med de materiella reglerna om skattemyndigheternas rätt till granskning av de skattskyldigas förhållanden. Detta förhållande måste både domstolen och de enskilda acceptera, eftersom den enskildes intressen ytterst skyddas av uttryckliga bestämmelser om att endast en begränsad krets tjänstemän får ta del av innehållet i de handlingar, som överlämnas eller tas om hand för granskning.

Möjligheten att undanta handling är således mycket begränsad och alla verksamhetshandlingar omfattas således av revisionen (se avsnitt 6.2.2 ovan). Handlingen kan t.o.m. granskas innan länsrätten prövat frågan, eftersom försegling inte behöver ske om granskningsledaren anser att begäran är uppenbart ogrundad (se t.ex. *RÅ 1991 ref 75*) och då det saknas en sådan möjlighet vid begäran enligt taxeringslagen.

Som nämnts i föregående avsnitt gäller behovs- och proportionalitetsprincipen enligt sedvanerätt vid all myndighetsutövning, men den har numera även kommit till uttryck i lagstiftningen rörande tvångsmedelsanvändning, bl.a. i 6 a § bevissäkringslagen. Proportionalitetsprincipen innebär enligt förarbetena till bestämmelsen att åtgärd enligt bevissäkringslagen inte kan komma till användning vid skatteärenden avseende *mindre belopp* eller i fall de aktuella *uppgifterna kan tillhandahållas på annat sätt* utan att resultatet av utredningen äventyras och utan oproportionerligt stort extraarbete för myndigheterna.[46] Vidare är möjligheten att undanta handling från bevissäkring inte större än vid taxeringsrevision (se citatet nedan). När man prövade åtgärden angående beslag av handlingar som upprättats av det granskade företagets rådgivare, som avsåg rättsliga analyser och bedömningar som varvats med faktiska uppgifter om vissa sakförhållanden, fann Regeringsrätten att det inte förelåg skäl att undanta dem från revisionen (jfr referat av fallet i avsnitt 6.2.2 ovan). Vad gäller tvångsmedelsanvändningen anförde Regeringsrätten följande:

> Regeringsrätten finner sålunda att skyldighet att tillhandahålla handlingarna för taxeringsrevision förelegat. Då bolaget förklarat sig inte vilja tillhandahålla handlingarna fanns förutsättningar för beslag enligt bevissäkringslagen. Bolagets talan om undantagande från granskning enligt bevissäkringslagen kan på de skäl som angetts beträffande undantag från taxeringsrevision inte bifallas.
>
> Frågan om beslag skall även prövas med beaktande av bestämmelsen i 6 a § bevissäkringslagen. Med hänsyn till de avsevärda skattemässiga avdrag som varit i fråga och till de svårigheter som är förenade med att utreda komplicerade affärstransaktioner genom

[46]Se prop 1987/88:65 s 72.

sammanställning av uppgifter kan dock det men som bolaget åsamkas genom beslaget inte anses utgöra hinder för säkringsåtgärd. Det förhållandet att skattemyndigheten haft möjlighet att i stället för beslag förelägga bolaget vid vite att lämna ut handlingarna föranleder inte till annan bedömning.

Handlingarna som förvisso rörde bolagets verksamhet, men som inte utgjorde bokföringsmaterial eller var en affärshandling (avtal, anbud, bekräftelse eller dylikt), utan var en intern promemoria om bolagets affärer fick således tas i beslag. De båda i förarbetena nämnda försiktighetskriterierna "mindre belopp" och att uppgifterna kan erhållas på annat håll "utan oproportionerligt stort extraarbete" ansågs uppenbarligen inte vara uppfyllda. Den granskade hävdade emellertid att det var fråga om uppgifter som myndigheterna redan kände till, medan skattemyndigheten invände att det i handlingarna fanns sakuppgifter av betydelse som myndigheten inte kände till tidigare, främst uppgifter om optionsavtal.

De två ovan redovisade länsrättsdomarna angående revision hos företagsrevisor och hos advokat visar tillsammans med RÅ 1991 ref 75 vilken begränsad betydelse som regeln om undantagande av handlingar har.

Undantagsregeln torde således endast ha betydelse om sådan granskning skulle innebära *avsevärt personligt obehag* eller *risker av ekonomisk art* för den som revisionen avser eller annan (se avsnitt 6.2.2 ovan). Vidare presumeras det att alla handlingar som finns i verksamhetslokalerna tillhör den reviderade.

På denna punkt finns det således anledning att överväga i vad mån det bör finnas bättre möjligheter till undantagande för sådana handlingar där skyddsintresset är större än kontrollbehovet (jfr Lagrådets uppfattning i avsnitt 6.3.2 redovisade uppfattning).

Vad avser gränserna för *tillträde till verksamhetslokaler* är den enda föreliggande begränsningen i revisionsbestämmelserna att revisionen om möjligt skall göras på ett sådant sätt att den inte hindrar verksamheten för den som revideras och att den inte utan särskilda skäl får verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00. Skattemyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för revisionen och den får verkställas hos den som skall revideras eller på annan plats, uppenbarligen efter skattemyndighetens bestämmande.

Angående *tvång* under revision kan följande anföras. Utgångspunkten är förvisso att revisionen skall bedrivas i samverkan med den reviderade, men gränserna för när förfarandet övergår till revision under hot om tvång eller med begagnande av tvångsmedel är oklar. "Överraskningsrevisioner" och skyldigheten att "genast" tillhandahålla handlingar och bereda skattemyndigheten tillträde till verksamhetslokalerna befinner sig i gränslandet mellan tvång och frivillighet.

Det går varken överklaga revisionsbeslutet eller begäran om tillträde till lokal. Ett vitesföreläggande att lämna tillträde till lokaler eller att lämna ut handlingar kan inte heller överklagas (6 kap. 10 § TL). Först när det är fråga om utdömande av vite kan beslutet överprövas (jfr *RÅ 1986 ref 69*). Åtgärder enligt bevissäkringslagen som riktar sig mot verksam-

hetslokal beslutas av granskningsledaren vid skattemyndigheten och åtgärden får verkställas utan föregående möjlighet till domstolskontroll. Eftersökning i verksamhetslokaler och beslag av handling kan således endast prövas av domstol i efterhand (25 § och 18-20 §§ bevissäkringslagen; jfr *RÅ 1985 2:29*, där länsrätten inhiberade granskningsledarens beslut).

Med hänsyn till 2 kap. 12 § RF måste det övervägas i vad mån revision i verksamhetslokaler är nödvändig och gränser anges för de fall där skattemyndigheten bör få tillträde till dessa lokaler. Vidare bör det övervägas hur domstolskontrollen skall bli effektivare. Skall revision få ske i verksamhetslokaler med den reviderades samtycke bör detta också framgå av lag.

Sammanfattningsvis innehåller taxeringslagen mycket få begränsningar i fråga om *ändamålet* med revisionen avseende de *handlingar som får granskas*. Möjligheterna att få *tillträde till den granskades lokaler* är också omfattande och de kan inte bli föremål för prövning i domstol, förrän då det är fråga om utdömande av vite eller efter att eftersökning och beslag har företagits.

Den enda kvarvarande möjligheten till opartisk kontroll av hur skattemyndigheternas befogenheter tillämpas är den som utförs av Justitieombudsmannen. Den har resulterat i årliga rapporter i ämbetsberättelsen och har haft betydelse för att få mer preciserade normer hur skattemyndigheterna bör uppträda mot enskilda. Justitieombudsmannens verksamhet kan emellertid inte ersätta det behov av domstolsprövning som kan föreligga i enskilda fall, där det dessutom är viktigt att ett avgörande kan meddelas redan under pågående revision.

De rättssäkerhetsgarantier man brukar anföra är att det vid skatteutredningar föreligger *absolut sekretess* och att det finns en viss möjlighet till undantagande i speciella fall då synnerliga skäl föreligger.[47] Den senare har, som ovan visats, en mycket begränsad räckvidd. Den absoluta sekretessen samt begränsningarna i 2-3 §§ taxeringsförordningen (1990:1236), som innebär att handlingarna endast får granskas av de tjänstemän som skattemyndigheten bestämmer samt skall skyddas så att obehöriga inte kommer åt dem, är ett skydd mot *vidarespridning*, men inget skydd för den enskilde mot att skattemyndigheten får tillgång till handlingarna. Både kravet i 2 kap. 12 § RF och normala hänsyn till personlig integritet avser emellertid även ett skydd mot att behöva lämna materialet till en myndighet.

6.3.4 Effektivitetsaspekter

Näringsidkare avlämnar bl.a. självdeklaration avseende inkomstskatt en gång per år, mervärdeskattedeklaration normalt varannan månad, uppbördsdeklaration varje månad. De avgivna uppgifterna bygger på uppgifter i bokföringen. Nyligen har deklarationsskyldigheten utvidgats

[47]Se avsnitt 6.2.2 ovan.

till att även omfatta standardiserade räkenskapsutdrag, vilket medför att skattemyndigheten får siffermaterialet uppställt på ett enhetligt sätt och mer preciserat avseende olika intäkts- och avdragsposter.

Bedrivs verksamheten i aktiebolagsform skall företaget enligt aktiebolagslagen ha auktoriserad eller godkänd revisor och denne är skyldig att i revisionsberättelsen eller erinringar till företaget påpeka brister bl.a. avseende skatteredovisningen. Den revisor som inte fullgör sitt uppdrag på ett riktigt sätt kan drabbas av påföljder och i värsta fall mista sin auktorisation.

För en fullgod kontroll räcker det emellertid inte med att de avgivna deklarationerna granskas. Därur kan endast mer uppenbara felaktigheter utläsas. Genom att deklaration avges regelbundet erhålls emellertid den fördelen att varje näringsidkare måste på heder och samvete, och under straffansvar, skriftligen lämna uppgifter som han vet sedermera kan komma att kontrolleras. Vidare kan man från skattemyndigheternas sida följa företagens ekonomiska situation och få visst underlag för var kontroll bör ske. En mer ingående kontroll fordrar att skattemyndigheten reviderar företaget, varvid bokföringsmaterial och andra handlingar behöver granskas för att man med någorlunda hög säkerhet skall kunna veta om företagets beskattningsunderlag är rätt beräknat i deklarationen.

I och med att inkomstbeskattningen av fysiska personer numera i stor utsträckning bygger på uppgifter från arbetsgivare, banker, försäkringsbolag m.fl. föreligger inte längre så stort behov av kontroll av fysiska personer med normala inkomstförhållanden. De avger ofta en förenklad självdeklaration, ett förfarande som bygger på att flertalet uppgifter redan är kända av skattemyndigheten genom uppgifter från tredje man och att man själv antingen intygar att uppgifterna är riktiga eller korrigerar och kompletterar dem. Möjligheten att undvika skatt för denna grupp har minskat betydligt och fordrar, för att skattskyldighet skall kunna undgås, att uppgiftslämnarna inte avger kontrolluppgifter eller avger felaktiga sådana. Möjligheten att upptäcka t.ex. odeklarerade tjänste- och kapitalinkomster fordrar därför också att kontrollen förskjuts till utbetalarna av dessa belopp, dvs. i huvudsak företagen.

Med skatteformerna inkomstskatt, mervärdeskatt, socialavgifter m.m. har man, som systemet nu är utformat, således förskjutit kontrollbehovet till företagen. För en mycket hög kontrolleffektivitet fordras att företagen kan kontrolleras regelbundet och att skattemyndigheterna har rimliga resurser för detta ändamål. Det minskade kontrollbehovet av självdeklarationer från fysiska personer har medfört att man kan satsa mer på kontroll av företagen. Kontrollen av stora företag är mycket resurskrävande och har kunnat ske först under senare år.

Frågan är då hur effektiviteten skall bestämmas och vad det får för konsekvenser vid skatteutredningar. Skatteförvaltningen sammanfattar det övergripande målet för sin verksamhet med uttrycket "Rätt skatt på rätt sätt", vilket motsvarar den målsättning som ställs upp i de årligen avgivna budgetpropositionerna. En första begränsning ligger i att det skall vara fråga om skattepliktiga transaktioner eller innehav.

Storleken på skatten bestäms för de flesta skatteformer genom att man multiplicerar *skatteobjektet* (skattebasen) med *skattesatsen*. Skattesatserna är bestämda i lag eller (för den kommunala inkomstskatten) av beslut av kommunerna. Bestämningen av dessa bereder sällan några problem. Skatteobjektets storlek bestäms däremot av att faktiska händelser eller förhållanden bedöms såsom skattepliktiga enligt de i lag meddelade föreskrifterna. Möjligheten av att utreda de faktiska förhållandena på ett godtagbart sätt måste således vara en första strävan. Eftersom skatt endast får uttas enligt gällande skattelagstiftning är även möjligheten att tolka och att tillämpa dessa på ett säkert sätt något som också gagnar effektiviteten. Har skattemyndigheten kännedom om alla för beskattningen relevanta fakta och dessutom hög förmåga att bestämma den skatterättsliga karaktären hos dessa fakta har man mycket goda förutsättningar för att bestämma skatteobjektets storlek med hög precision.

En annan viktig del vid beskattningen är bevisbördans placering. Den som har bevisbördan måste prestera utredning om de för beskattningen relevanta faktiska förhållandena. Lite förenklat brukar man säga att skattemyndigheten vid t.ex. inkomstbeskattningen har bevisbördan för intäktssidan, medan den skattskyldige har bevisbördan för sina avdragsyrkanden. För en hög beskattningseffektivitet är det således viktigt att skattemyndigheten kan utreda sådana faktiska förhållanden som rör sådant man måste kunna visa, men för att inte skatten skall (felaktigt) bli för hög är det också rimligt att man har goda möjligheter att utreda sådant som åvilar den enskilde. Å andra sidan kan det vid en eventuell konflikt med ett motstående intresse, t.ex. den enskildes integritet, vara enklare att avstå från sådan effektivitet som gagnar den enskilde och låta denne bära en större del av utredningsbördan.

När väl beskattningsunderlaget är fastställt blir nästa mål att få in den skatt som skall betalas, dvs. uppbörd och indrivning. En korrekt fastställd taxering är ju av ringa glädje för effektiviteten om skatten ändå inte erläggs. Denna del av effektiviteten har emellertid inte relevans för skatteutredningsverksamheten (jfr dock avsnitten om betalningssäkring och anstånd).

Man kan först skilja mellan *beskattningseffektivitet* och *uppbördseffektivitet*. Den senare lämnar vi i detta sammanhang därhän. Den förra typen avser inte bara kontrolleffektivitet, utan även de ovan nämnda omständigheterna, t.ex. förekomsten av bokföring, deklaration med standardiserade räkenskapsutdrag, auktoriserade revisorer m.m. spelar stor roll. Eftersom det faktiska underlaget av praktiska skäl aldrig kan bli tillfredsställande utrett om inte de skattskyldiga medverkar i tämligen hög grad är en annan mycket viktig komponent för beskattningseffektiviteten att flertalet skattskyldiga frivilligt medverkar vid beskattningen på ett lojalt sätt. Sådan medverkan kan man erhålla dels genom hot om tvångsåtgärder, straff och sanktionsavgifter, dels genom legitimitet hos systemet. Legitimiteten torde i sin tur vara beroende av ett flertal faktorer, alltifrån beskattningens utformning, såsom skattetrycket och under vilka förutsättningar skatt skall utgå, till hur man blir behandlad av skattemyndigheterna. En viktig attitydfråga från skatteförvaltningens sida,

som säkerligen bidragit till ökat förtroende för skattemyndigheterna, är att man i dag betonar att skattekontrollen skall vara framåtsyftande och bidra till att man gör rätt i framtiden.

Olika aspekter av beskattningseffektiviteten kan hamna i konflikt med varandra. Medan t.ex. vissa kontrollbefogenheter kan leda till att förfarandet upplevs som för långtgående, kan andra upplevas som otillräckliga. Från näringslivs- och advokathåll framförs t.ex. kritik mot befogenheterna i bevissäkringslagen, medan man i allmänhet välkomnar en regelbunden kontroll av alla näringsidkare, vilket leder till att man har större möjlighet att konkurrera på lika villkor. Problemet med dessa aspekter är att det knappast är några mätbara storheter. En annan omständighet är att dessa aspekter tillgodoses olika vid olika tillfällen och möjligen kan man t.o.m. tala om trender som även har sin motsvarighet internationellt. Medan t.ex. 1970-talet präglades av växande kontrollbefogenheter har trenden de senaste åren vänt till en mer serviceinriktad attityd. Förebyggande åtgärder, service och frivillig medverkan, kompletterad med högre kontrollintensitet kan ge ett allt bättre resultat. Avvägningen mellan dem måste därför till stor del grundas på en allmän känslighet för hur det stora flertalet skattskyldiga kommer att reagera. Det är viktigt att ha detta förhållande i åtanke i det följande.

Hög kontrolleffektivitet i skatteutredningsverksamheten är således endast en del i åtgärderna för att skapa en hög beskattningseffektivitet och man får inte ens av effektivitetsskäl driva den så långt att man totalt förlorar mer än vad man vinner med större befogenheter. Bara för att skattebrottsligheten skall bekämpas med kraft kan man inte utforma systemet på ett sådant sätt att varje näringsidkare behandlas som en potentiell skattebrottsling. Då är risken stor att man förlorar mycket i legitimitet hos systemet bland vanliga företagare. Kontrollbefogenheterna bör vara utformade så att man uppnår frivillig medverkan och lojalitet för systemet hos det stora flertalet näringsidkare, samtidigt som man har tillräckliga befogenheter mot dem som tar varje tillfälle i akt för att undandra skatt. Systemet måste således även ur effektivitetssynpunkt innehålla befogenheter som kan tillämpas med urskillning.

Vad gäller kontrollen av det stora flertalet näringsidkare bygger kontrollsystemet i dag på samverkan. Brister i effektivitet yttrar sig, t.ex. vid kontrollen av koncerner, i form av att man inte alltid svarar inom de tider skattemyndigheten begärt, att svaren när de väl kommer är ofullständiga, att det tar tid att få fram kontrollmaterial m.m.[48] För att avhjälpa dessa brister har skatteförvaltningen att genom service försöka öka beredvilligheten att samverka eller öka inslaget av tvångsmedel, t.ex. vitesföreläggande. Av naturliga skäl finns ett motstånd mot att behöva använda viteshotet, varför åtgärder som syftar till ökad lojalitet hos företagen torde vara den mest framkomliga vägen.

[48]Se Bo Arvidsson och Per-Göran Blomgren, Skatterevisioner hos landets största företag, Skattenytt 1992 s 481 f.

När det gäller kontrollen av sådana näringsidkare som tredskas eller kan förväntas vilja sabotera skattekontrollen behövs tvångsmedel. Enligt statistik från Riksskatteverket har bevissäkringslagen inte tillämpats särskilt ofta. Under åren 1975-1991 har t.ex. befogenheten att företa eftersökning i verksamhetsutrymmen endast utnyttjats i 173 fall. Användningen minskade dessutom dramatiskt under senare delen av 1980-talet. 1980 och följande år företogs sådan eftersökning i ca 20 fall per år, men endast i ett par fall per år 1990 och 1991. Enbart hotet om användning eller t.o.m. den omständigheten att befogenheterna finns att tillgå torde emellertid i flertalet fall vara tillräckligt.

Vid utredningar om skattebrott finns två möjligheter. I vissa länder, t.ex. Tyskland, England och USA, sköter skattemyndigheterna även utredningen av skattebrott och har då tilldelats befogenheter för detta ändamål. Ett förslag i denna riktning för svensk rätts del lades av Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (USS) i dess slutbetänkande "Skatteutredningar" (SOU 1986:39). Förslaget mötte emellertid stark kritik från både näringsliv och skatteförvaltningen. I Sverige har vi därför stannat för ordningen att skattemyndigheterna utreder att skattskyldigheten fullgjorts, medan åklagar- och polismyndigheterna sköter skattebrottsutredningarna. Systemet förutsätter dock att skattemyndigheterna anmäler brott och tillställer polis och åklagare utredningsunderlag samt biträder den med utredningen.

Det finns ingen praktisk eller rättslig möjlighet att enbart förlita sig på de straffprocessuella utredningsbefogenheterna om man vill nå en hög effektivitet i skattebrottsutredningar. Enligt rättegångsbalken förutsätts att det föreligger skälig misstanke om brott innan husrannsakan kan företas och sådan kan inte alltid konstateras förrän man med tvång kunnat bereda sig tillträde till verksamhetslokaler och andra privata utrymmen för att få tillgång till bokföring och övriga handlingar i verksamheten. Det skulle uppstå ett glapp mellan skattemyndigheternas utredningsbefogenheter och de straffprocessuella utredningsbefogenheterna om skattemyndigheten inte hade tillgång till egna effektiva tvångsmedel. För att inte den mer sofistikerade skattebrottsligheten skall få fria händer måste man därför även ge skattemyndigheterna egna utredningsbefogenheter av tvångs-medelskaraktär. Det föreligger således i detta avseende en viss koppling mellan effektiviteten vid skatteutredningar och effektiviteten vid bekämpandet av skattebrottsligheten. Trots att det stora flertalet revisioner bedrivs i ett helt annat syfte än att utreda skattebrottslighet, måste denna aspekt således också tas med i bedömningen.

Ju bättre möjligheter skattemyndigheten har att få tillgång till bokföringsmaterial och övriga verksamhetshandlingar, liksom möjligheter att inventera kassa och granska lager och inventarier, ju högre kontrolleffektivitet torde uppnås. En viktig del i kontrolleffektiviteten är naturligtvis också de personella och tekniska resurser som skattemyndigheterna har till sitt förfogande.

Begränsningar i kontrollbefogenheterna kan antingen yttra sig som *effektivitetsförluster i form av merarbete* eller som *definitivt förlorade utredningsmöjligheter*. Den första effektivitetsförlusten kan kompenseras

genom resurstillskott, men inte den senare, sett ur kontrolleffektivitetssynpunkt. För frågan om detta innebär ett bortfall av beskattningseffektivitet (vari kontrolleffektivitet endast är en del) måste man dock även beakta möjligheten att effektiviteten samtidigt kan öka genom ökad lojalitet för systemet eller andra faktorer som verkar i effektivitetshöjande riktning.

6.3.5 Analys

Allmänna synpunkter

Som ovan redovisats har kommittén att försöka finna en ordning som *dels* tillgodser kraven i 2 kap. 12 § RF, *dels* innebär en rimlig avvägning mellan rättssäkerheten och effektiviteten. Övriga grundlagsaspekter är kravet på *föreskrifter i lag* och att man tillgodoser skyddsintressena i tryckfrihetsförordningen och yttrandefrihetsgrundlagen.

Följande kan sägas om kraven 2 kap. 12 § RF. Det torde allmänt anses godtagbart i ett demokratiskt samhälle att skattemyndigheten, även med tvång, får tillgång till material som behövs för kontroll av att deklarationsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt och fullständigt sätt.

Det andra kravet i grundlagsstadgandet, att åtgärden *aldrig får gå utöver vad som är nödvändigt* med hänsyn till det ändamål som föranlett den, är emellertid av större intresse. Lagrådet (ovan) uttryckte det så, att revisionsinstitutet bör ges en klar och tydlig utformning och att tillämpningen av reglerna kommer att präglas av restriktivitet och urskillning. Det är enligt Lagrådet också mycket väsentligt att vid en taxeringsrevision endast sådana handlingar blir genomgångna och granskade som har ett *typiskt samband med den verksamhet som den skattskyldige bedriver*.

Tvångsmedelskommittén erinrade om de sedvanerättsligt gällande principerna vid myndighetsutövning, *behovsprincipen* och *proportionalitetsprincipen*. Med den förra avses att myndighet får använda tvång gentemot enskilda endast då det är nödvändigt för att det eftersträvande syftet skall kunna uppnås. Åtgärden skall vara ändamålsenlig, dvs. ägnad att leda till det avsedda resultatet. Den senare principen avser balansen gentemot motstående intressen. Tvångsåtgärden skall med avseende å sin art, styrka, räckvidd och varaktighet stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden.[49]

En åtgärd som inte har betydelse för ändamålet är utesluten, oavsett hur begränsad omfattning den än har (bristande relevans eller ändamålsenlighet, jfr behovsprincipen). Även om åtgärden har ett samband med ändamålet måste den begränsas i omfattning, så att den inte är för kraftig (proportionalitet). Vid skatteutredningar är det således inte godtagbart att man bereder sig tillgång till material som inte har betydelse för skattebeslutet och det är inte heller godtagbart att åtgärden ger skattemyndigheterna kraftigare befogenheter än vad som behövs för att uppnå ändamålet. Genom att *ändamålet* med åtgärden klart skall framgå blir det

[49]Se SOU 1984:54 s 77 f.

samtidigt enklare att avgöra i vad mån åtgärden i praktiken används på ett riktigt sätt eller huruvida övertramp skett.[50] Det har t.o.m. ansetts åligga myndigheter och domstolar att ta ställning till frågan om det eller de ändamål som föreskrivits för tvångsmedlet är förenligt med grundlagen (2 kap. 12 § RF).[51] Även om det torde vara ovanligt att man i tillämpningen finner att ett tvångsmedel fått en sådan utformning att det strider mot grundlagen, särskilt med hänsyn till uppenbarhetskravet i 11 kap. 14 § RF, är det rimligt att den strävan om balanserade tvångsmedel som paragrafen ger uttryck för beaktas vid allt lagstiftningsarbete.[52]

Den nuvarande regleringen är, som ovan visats, ett resultat av stegvisa reformer för att i huvudsak förbättra effektiviteten vid beskattningen. Även om man i någon mån har tagit hänsyn till rättssäkerheten kan man vid dessa lagreformer, som Lagrådet påpekade vid 1988 års reform, inte återfinna någon mer inträngande analys av de krav man bör ställa ur rättssäkerhetshänseende.

Varje "befogenhet" för skattemyndigheten, liksom varje "skyldighet" för den enskilde, bör i normalfallet rimligen åtföljas av en sanktion eller en möjlighet att använda tvång, annars är det inte särskilt adekvat att kalla det för "befogenheter" eller "skyldigheter". Om t.ex. den enskilde är skyldig att tillhandahålla material för granskning, bör en begäran från skattemyndigheternas sida kunna genomdrivas med tvång mot en tredskande person. Vitesbestämmelserna i taxeringslagen är därför direkt kopplade till de materiella reglerna med den skattskyldiges skyldigheter (se t.ex. 3 kap. 5 § och 12 § TL). Begreppet "bevismedel" i bevissäkringslagen får också sitt innehåll av bestämmelserna i de olika skattekontrollbestämmelserna (se 2 § bevissäkringslagen).

Detta aktualiserar frågan om revision är ett "tvångsmedel" eller ej. Från flera håll har man ansett att så är fallet, men varken Tvångsmedelkommittén eller departementschefen vid 1988 års reform delade denna uppfattning. Som vi konstaterade ovan är den terminologiska frågan egentligen inte särskilt intressant, utan det viktiga är frågan om en viss åtgärd innebär att den enskildes skydd mot husrannsakan och liknande intrång eller hans integritet i övrigt kan komma att kränkas och i vad mån han kan få till stånd en domstolsprövning av åtgärden.

Det ligger i skattekontrollens natur att nästan varje åtgärd mot enskild är integritetskränkande och den från rättssäkerhetssynpunkt viktiga frågan är att avgöra i vad mån kontrollen är tillfredsställande reglerad och försedd med rättsliga garantier mot övertramp.

Det är således ingen framkomlig väg för en reform att tillskapa ett "frivilligt" kontrollförfarande som sedan inte kan genomdrivas med tvång. Mindre ingripande åtgärder finns för övrigt redan genom t.ex. taxeringsbesök enligt t.ex. 3 kap. 7 § TL och motsvarande bestämmelser

[50]Se SOU 1975:75 s 202 och prop 1975/76:209 s 153, där det framhålls att det fordras att den valda metoden fordrar att lagstiftaren noga redovisar sina syften när en fri- och rättighetsinskränkande lag beslutas.

[51]Se Tvångsmedelskommitténs betänkande, SOU 1984:54 s 76.

[52]Jfr lagrådets uttalande ovan och SOU 1984:54 a st.

i andra skattelagar. En ordning där skattekontrollen från början är en tvångsåtgärd är inte önskvärd, varken ur beskattningseffektivitetssynpunkt eller ur rättssäkerhetshänseende. Nuvarande regler för skattekontrollen bygger i stället på tanken att den i normalfallet skall *bedrivas i samverkan* med den kontrollerade, men kunna genomdrivas med tvång när den kontrollerade tredskas eller kan förväntas sabotera kontrollen. Vi har funnit att så även bör vara fallet i framtiden.

Den direkta kopplingen mellan kontrollreglerna och tvångsåtgärderna förutsätter emellertid att man redan i kontrollbestämmelserna tar de hänsyn till avvägningen mellan rättssäkerhet och effektivitet som bör gälla vid skattekontroll, eftersom det annars uppstår ett glapp mellan t.ex. taxeringslagens regler och möjligheterna att med tvång genomdriva kontrollen. Å andra sidan är det inget som hindrar att den kontrollerade och skattemyndigheten finner smidigare vägar att genomföra kontrollen, än vad som stadgas i de givna bestämmelserna, men då fordras ett stadgande om samtycke till sådana kontrollmöjligheter, om de riskerar att kränka skyddet i 2 kap. 6 § RF.[53]

De nu redovisade synpunkterna på hur kontrollbestämmelserna skall reformeras leder till att vi har att först överväga hur kontrollbestämmelserna i taxeringslagen m.fl. lagar bör vara utformade och sedan se över de därtill kopplade tvångsbefogenheterna. Analysen utgår främst från taxeringslagens bestämmelser, även om en eller annan jämförelse med t.ex. mervärdeskatten görs. I avsnitt 6.5 redovisas behovet av motsvarande förändringar i övriga lagar.

Kan skattemyndigheten inte finna belägg för att deklarationen är felaktig leder det i normalfallet till att den skattskyldige skall taxeras eller beskattas i enlighet med de lämnade uppgifterna. Huvuddelen av de relevanta uppgifterna för beskattningen förfogar enskilda över. Beskattningen förutsätter således att dessa uppgifter tillhandahålls av de enskilda. För att inte beskattningen skall bli helt beroende av vilka uppgifter de enskilda väljer att lämna, fordras att skattemyndigheten kan kontrollera underlaget för uppgifterna. Eftersom underlaget finns hos den enskilde förutsätter skattekontrollen ett relativt omfattande intrång i den personliga integriteten. Alternativet är att inte utföra någon annan kontroll än en rimlighetsbedömning av de lämnade uppgifterna samt lägga en stor del av bevisbördan hos den enskilde, vilket riskerar leda till stora orättvisor mellan dem som lojalt medverkar vid uppgiftslämnandet och dem som inte gör det. Från rättvisesynpunkt får man därför acceptera det integritetsintrång som skatteutredningsverksamheten innebär.

Vad som däremot kan göras till föremål för en analys är i vad mån nuvarande bestämmelser om skattekontroll behöver vara så omfattande och så vagt reglerade, att de lämnar stora diskretionära befogenheter till skattemyndigheten. Vår utgångspunkt i denna fråga är att skattemyndigheten bör ha de befogenheter som är ändamålsenliga och

[53]Jfr Justitieombudsmannens uttalande i fråga om samtycke till husrannsakan i ämbetsberättelsen 1991-92 s 16.

nödvändiga, men endast under förutsättning att inte integritets- eller rättssäkerhetsskäl bör tillmätas större vikt än skattekontrollintresset.

En första möjlighet att vid skattekontroll få tillgång till underlag för att bedöma riktigheten i de lämnade uppgifterna är att förelägga den som granskas eller annan att lämna uppgifter eller visa upp handling som har betydelse för granskningen. Den förutsätter medverkan från den enskilde och är selektiv i den meningen att den enskilde vet vilka uppgifter som skattemyndigheten hämtar in och normalt också vilket syfte de tjänar.

Nästa möjlighet är att i samverkan med den enskilde företa en mer omfattande kontroll för att bilda sig en uppfattning om helheten av en viss verksamhet (revision).

Tredskas den enskilde eller föreligger risk för att kontrollen kommer att saboteras fordras tvångsåtgärder, dels möjligheten att förelägga vite, som är ett ekonomiskt sanktionsmedel, dels direkta möjligheter att med tvång få tillträde till sådana lokaler där kontrollmaterial finns, för att antingen kunna granska materialet på plats eller ta det med sig för granskning på annan plats.

Både från grundlagssynpunkt och från integritetssynpunkt i övrigt bör den minst ingripande åtgärden väljas, i den mån den är ändamålsenlig. Från rättssäkerhetssynpunkt bör detta klart framgå av lag. Vår utgångspunkt är därför att i första hand välja föreläggandeformen före revision, samverkan före tvång och vitesföreläggande före mer ingripande tvångsåtgärder. Det är också rimligt att ställa högre krav för en tredjemanskontroll än för kontroll av att egen uppgifts- eller deklarationsskyldighet fullgjorts. Vidare bör en tvångsåtgärd vara så selektiv som möjligt och således inte omfatta mer än vad som är nödvändigt. Vid tvångsåtgärder måste också domstolskontrollen vara effektiv och i normalfallet föregå åtgärden.

Vad gäller de uppgifter eller de handlingar som omfattas av kontrollen måste integritetsintresset tillmätas större hänsyn än vad som i dag är fallet. Integritetsskyddet omfattar nämligen inte enbart ett skydd mot vidarespridning av uppgifter, vilket den absoluta sekretessen vid skatteutredningar avser att tillgodose, utan även att myndigheten inte får tillgång till känslig information. Den omständigheten att mängder av uppgifter finns lagrade på ADB-medium ställer särskilda krav på granskningen, eftersom möjligheterna att granska detta slag av uppgifter av praktiska skäl är större än i fråga om information på papper.

Med dessa allmänna utgångspunkter skall revisionsinstitutet, tredjemanskontrollen, handlingar som omfattas av skattekontroll, tillträde till lokaler och tvångsåtgärder analyseras.

Revision och tredjemanskontroll

Vad först angår grundlagens krav på nödvändighet och ändamålsenlighet när det gäller behovet av skatterevision för att kontrollera att *den egna deklarations- och kontrolluppgiftsskyldigheten fullgjorts* kan följande sägas. Nuvarande skatteformer bygger, som ovan sagts, till stor del på att näringsidkare bidrar med uppgifter om både sina egna och anställdas

inkomster (av betydelse för inkomstskatten, socialavgifterna och källskatter), egen omsättning (mervärdeskatten) och relevanta förhållanden för punktskatter m.m. Utan tillgång till möjligheten att revidera en näringsidkare blir kontrollen av hans egen deklarationsskyldighet inte tillfredsställande. Det ligger nära till hands att finna att *revision* för detta ändamål är *nödvändig*. När det gäller kontrolluppgiftsskyldigheten behövs måhända inte alltid en sådan fullständig genomgång av handlingarna, men genom att inkomstskatten till stor del bygger på att näringsidkare drar källskatt och inbetalar denna till skattemyndigheten hänger denna kontroll ihop med kontrollen av den egna deklarationsskyldigheten. Löner och anställningsförmåner är dessutom avdragsgilla kostnader i verksamheten.

Tredjemanskontroll av näringsidkare är många gånger också nödvändig för en ändamålsenlig kontroll. Hos en kund till den granskade finner man kvitto på ett kostnadsfört belopp som är skattepliktigt i den granskades verksamhet. På samma sätt kan man genom tredjemanskontroll följa mervärdeskattepliktiga transaktioner. Mervärdeskattebedrägerier upptäcks bl.a. genom att fakturan med avdragsgill ingående mervärdeskatt kontrolleras hos utställaren, i bland genom flera led, varvid man slutligen upptäcker någon som ställer ut falska fakturor ("luftfakturor") på varor som aldrig levererats eller på helt andra varor än dem som verkligen levererats.

Det är emellertid i allmänhet här inte fråga om revision av hela verksamheten, utan endast kontroll av vissa uppgifter för att kunna kontrollera viss annan person eller för att få reda på vem som ingått viss typ av rättshandling. En åtgärd som innebär att hela verksamheten revideras är då mer omfattande än nödvändigt för skattemyndigheten och vidare är det vid sådan tredjemanskontroll sällan nödvändigt att skattemyndigheten får tillgång till alla verksamhetshandlingar, utan man kan lika gärna begära att uppgifterna eller handlingarna plockas fram av tredje mannen. I och med att skattemyndigheten enligt gällande bestämmelser inte heller behöver närmare ange vem eller vad som granskas vid en tredjemansrevision innebär det också i praktiken att granskning hos en företagare kan ta formen av sökande utan att man i förväg vet vilka uppgifter som kan finnas och som kan ha betydelse för kontrollen. Det är inte säkert att uppgiften finns hos den som revideras, utan det kan vara fråga om en bedömning att det är möjligt att de finns. Ibland ger det "napp", ibland inte. I och med att den som revideras inte underrättas om vad åtgärden har för närmare syfte kan det för honom framstå som en s.k. "fishing expedition".

I vissa fall kan det dock vara förenat med en risk att underrätta tredje man om anledningen till kontrollen, nämligen i de fall denne kan tänkas vilja meddela den som skall granskas, så att denne får en förvarning om vad som är på gång eller att tredje man på annat sätt saboterar kontrollen om han ombeds själv ta fram uppgiften. Det finns således fall där det är nödvändigt att man omedelbart kan få tillgång till vissa verksamhetshandlingar. Detta är dock endast undantagsfall och således inte nödvändigt vid samtliga tredjemanskontroller. I huvudsak torde man kunna förutsätta att

tredje man samarbetar lojalt även vid denna kontroll, liksom vid upprättandet av kontrolluppgifter för kontroll av löntagare.

En obegränsad möjlighet till revision vid tredjemanskontroller synes därför vara mer omfattande än nödvändigt och reglerna bör därför utformas så att denna kontroll görs med större urskillning, dvs. att myndigheterna får rimliga befogenheter i de fall där detta är särskilt motiverat.

Vid den särskilda form av tredjemansrevision som brukar kallas *generell revision* eller *förberedande-åtgärds-revision*, dvs. som avser ett allmänt uppgiftsinsamlande som en förberedande kontroll av andra än den som revideras, är *nödvändigheten* av revision ännu otydligare. Normalt avser sådana kontroller väletablerande företag och antagandet att man behöver tillträde till alla handlingar och till verksamhetslokaler hos dessa förefaller svårmotiverad. I stället bör man förelägga denna typ av tredje män att inkomma med uppgifter.

Till de nu nämnda grundlagsaspekterna kan läggas den rättssäkerhetsaspekt som avser *integritetsskyddet*. Uppfattningen "att den som inget klandervärt gjort, inte har någonting att frukta" räcker inte som argument för kontroll av våra privata förehavanden, oavsett om det är fråga om personliga eller affärsmässiga förehavanden. Knappast någon gillar att bli utsatt för kontroll, men likväl underkastar vi oss sådan av olika skäl. Kontroll av näringsverksamhet torde i allmänhet fordra mindre hänsyn till integritet än när det är fråga om strängt personliga förhållanden, men det är ingalunda så att gränsen alltid kan upprätthållas. Även näringsverksamhet inbegriper integritetskänsliga förhållanden. I näringsverksamhet finns således ofta integritetskänsligt material, alltifrån tekniska eller andra företagshemligheter till sådant som avser personliga förhållanden lämnat i förtroende till advokat, annan rådgivare, läkare m.fl. Även när några egentliga hemligheter inte ens finns i verksamheten är det i allmänhet både obehagligt och besvärande att utsättas för kontroll. En revision medför i allmänhet även uppoffringar för den som utsätts för åtgärden dels i form av eget merarbete, dels i form av kostnader för personal eller konsultkostnader. Medverkan från den reviderade fordras utan att denne ersätts.

Bedriver man näringsverksamhet får man acceptera ett visst mått av kontroll. Medverkan vid kontrollverksamheten fyller dels ett allmänintresse, t.ex. att näringsidkare betalar en viss del av sin inkomst i skatt eller ombesörjer uppbörd av diverse skatter på ett lojalt sätt, dels ett egenintresse hos företag, nämligen att även konkurrenter bedriver sin verksamhet under samma förutsättningar. Ett visst mått av kontroll av näringsverksamhet är därför acceptabel, även ur integritetssynpunkt, men den måste vara väl avvägd och bedrivas under likvärdiga former. Revision för kontroll av egen deklarations- och uppgiftsskyldighet är således i princip nödvändig. Kriterierna för urval av revisionsobjekt måste dock vara utformade på ett för alla likformigt sätt och vara balanserade och tillförlitliga.

Av det hittills sagda följer att revisionsinstitutet i första hand bör begränsas till en kontroll av att den egna deklarations- och uppgifts-

skyldigheten fullgjorts på ett korrekt sätt. Det är också rimligt att skattemyndigheten skall kunna kontrollera att avgivna uppgifter är riktiga genom en efterföljande revision. En sådan revision blir dock mer begränsad än en revision av hela verksamheten. I fråga om arbetsgivare är denna kontroll emellertid intimt förknippad med kontroll av hela verksamheten, särskilt med hänsyn till kontrollen av källskatter och socialavgifter. När man däremot kontrollerar banker m.fl. angående utbetalda räntor eller dylikt är kopplingen till den övriga verksamheten inte lika tydlig. Vidare kan tredjemanskontroll i allmänhet inte anses påfordra direkt tillgång till alla verksamhetshandlingar hos tredje mannen, utan föreläggande om uppgifter eller handlingar torde i allmänhet räcka. När det gäller sådana fall där sabotagerisk kan förväntas föreligga hos tredje mannen måste det finnas en möjlighet att få tillgång till verksamhetshandlingarna. Eftersom kontrollen då inte bedrivs i samverkan med tredje man är det mer adekvat att uttryckligen utforma denna som en tvångsåtgärd.

Om reglerna utformas i enlighet med det sagda kommer effektivitetsförlusterna att begränsas till tredjemanskontroller. Vad först avser de kontroller som företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra blir effektivitetsförlusten lika med det *merarbete* för skattemyndigheten som ett föreläggande innebär jämfört med en revision. Totalt är det dock inte säkert att merarbetet blir märkbart, eftersom även revisioner innebär ett omfattande arbete. I de fall man finner skäl att kontrollera riktigheten i de lämnade uppgifterna kan revision ske i efterhand. När det gäller övriga tredjemanskontroller föreligger större risk för att den kontrollerade känner lojalitet med den uppgiften avser, varför sabotagebenägenheten kan vara större. Om detta motverkas med en tvångsåtgärd i sådana fall där sabotagerisk kan misstänkas föreligga, blir effektivitetsbortfallet beroende av hur en sådan regel utformas och det diskuteras närmare nedan. Målsättningen måste emellertid vara att kombinera effektiviteten med rimliga krav på precision hos regeln så att man endast träffar sådana fall där det är rimligt att tillgripa tvångsåtgärder mot tredje man.

Granskning av handlingar

Som framgår av redogörelsen för nuvarande regler ovan omfattar revisionen alla handlingar i verksamheten och endast i de fall *synnerliga skäl* föreligger får handling undantas från revisionen. I praxis har rekvisitet tolkats restriktivt. Frågor om undantagande prövas av länsrätten, och enligt 6 kap. 10 § TL kan länsrättens beslut inte överklagas till kammarrätten. Vidare finns i taxeringslagen ingen möjlighet att få handling förseglad. Är det däremot fråga om åtgärd enligt bevissäkringslagen är överklagandemöjligheten inte begränsad och vidare kan försegling ske, om inte framställningen är uppenbart ogrundad.

Enligt direktiven skall vi överväga om möjligheterna att undanta handlingar bör göras generösare och om regler om försegling och överklagande liknande dem som finns i bevissäkringslagen bör införas i taxeringslagen.

En första utgångspunkt kan vara att undersöka om det går att definiera de handlingar som skall ingå vid skattekontrollen. Kommittén har dock funnit att det är svårt att finna några kriterier för en sådan avgränsning, med hänsyn till att de faktiska förhållandena varierar vid revision av olika typer av företag. Särskilt när det gäller revision av större företag har skattemyndigheten behov av att få tillgång till olika typer av handlingar för att kunna skapa sig en bild av företagets verksamhet och för att veta hur revisionen skall bedrivas för att den skall bli effektiv. Man granskar därvid t.ex. anställnings- och avgångsavtal, affärskorrespondens, styrelseprotokoll, kalkyler, offerter, MBL-protokoll m.m.

En andra möjlighet är att låta skattemyndigheten påvisa den betydelse som en viss handling har för revisionen, om den reviderade och skattemyndigheten inte är överens om att handlingen bör granskas. Det möter emellertid två mycket viktiga praktiska problem. Det ena är att revisionen inte kan bedrivas rationellt om man skall diskutera varje handlings relevans för kontrollen (jfr skälen för ändringarna 1972, ovan). Det andra problemet är att det sällan i förväg kan visas att en handling har betydelse, innan man sett vad den innehåller. Således är inte heller denna väg möjlig att förena med en effektiv skattekontroll.

Den tredje och sista möjligheten är att bestämma vad som *inte* bör ingå i kontrollen eller, om man så vill, vad den reviderade får undanta från revisionen. Därvid kan man tänka sig att dels ange den typ av handlingar som alltid bör få undantas, dels införa en generell avvägningsregel för undantagande av handlingar, som är mer generös för den reviderade än dagens regel som förutsätter synnerliga skäl. Inledningsvis undersöker vi därför om det finns några typer av handlingar som alltid bör vara undantagna och därefter hur man kan utforma en generell avvägningsregel.

Enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (RB) får man inte ta handling i beslag, om det kan antas att dess innehåll är sådant att befattningshavare eller annan som avses i 36 kap. 5 § samma balk *ej må höras som vittne därom* och handlingen innehas av honom eller den till vars förmån för vilken tystnadsplikten gäller. Detsamma gäller för handlingar mellan närstående (36 kap. 3 § RB), om minimistraffet är lägre än två års fängelse. Motsvarande stadgande finns i 38 kap. 2 § RB angående editionsplikt vid rättegång. I 36 kap. 5 § RB nämns bl.a. att advokater, läkare, tandläkare, sjuksköterskor, psykologer, psykoterapeuter, kuratorer och deras biträden inte får höras som vittne om sådant som har anförtrotts dem i deras yrkesutövning eller som de i samband därmed erfarit. Således får inte heller sådana handlingar tas i beslag under förundersökningen, såvida inte minimistraffet är två år, vilket endast gäller för de absolut grövsta brotten i brottsbalken, och de omfattas inte heller av editionsplikten. Det bör härvid noteras att lägsta straffsats för grovt skattebedrägeri är sex månader och undantaget i rättegångsbalken gäller således även under förundersökning angående detta brott.

Enligt 20 § FPL gäller för skriftliga bevis i tillämpliga delar vad som stadgas i 38 kap. 1-5, 7-9 §§ RB, dvs. även undantaget för sådant som bl.a. anförtrotts advokater, läkare m.fl. Vid taxeringsrevision gäller

emellertid stadgandet i 3 kap. 13 § TL, där det sägs att revisorn har rätt att ta del av handlingar som är av betydelse för revisionen *även om* den som revideras skall iaktta tystnad om deras innehåll (jfr länsrättens domskäl i fråga om målet om handlingar som innehas av advokat ovan).

Det nämnda får den konsekvensen att sådana handlingar som inte omfattas av editionsplikten vid skattemål i skattedomstol och inte heller kan tas i beslag vid husrannsakan under förundersökning om grovt skattebedrägeri omfattas av taxeringsrevision och kan tas i beslag enligt bevissäkringslagen. Det bör dessutom noteras att sådana handlingar som skattemyndigheten har fått tillgång till kan läggas till grund för åtalsanmälan och det synes inte heller föreligga något hinder mot att de överlämnas till polismyndigheten eller åklagarmyndigheten. Bevissäkringslagen får även tillämpas om det förekommer anledning till misstanke om brott (27 § bevissäkringslagen). Något tillspetsat kan man därför säga att handlingar som är skyddade vid brottsutredningar om t.ex. grovt skattebedrägeri inte är skyddade vid skatteutredningar.

Detta förhållande är inte godtagbart, inte ens med hänsyn till den absoluta sekretessen vid skatterevision. Effektivitetsförlusten är inte större än den man accepterar vid brottsutredningar och den bör således även kunna accepteras vid skatteutredningar. Det förefaller därför rimligt att låta de handlingar som inte får tas i beslag vid husrannsakan i anledning av skattebrott också vara undantagna vid skatterevision.

Kommittén har övervägt om inte också *råd i skatterättsliga angelägenheter* av andra jurister än advokater och av andra skatterådgivare bör åtnjuta samma skydd. Frågan är inte unik och två exempel kan illustrera förhållandet.

I den nyligen införda konkurrenslagen (1993:20) finns ett stadgande om undantag för skriftlig handling, som innehas av advokat, hans biträde eller av den till förmån för vilken tystnadsplikten gäller och vars innehåll kan antas vara sådant att advokaten eller biträdet inte får höras som vittne därom (54 §). Även om denna regel utformats med rättegångsbalkens regler som mönster (dock begränsat till advokat) har den sin grund i EG-rättens skydd för "legal professional privilege". Enligt ett avgörande av EG-domstolen får även korrespondens (med "outside lawyer") före tidpunkten för konkurrensmyndighetens undersökning undantas från granskning, om den avser det aktuella fallet ("conserning the case"). Det skall emellertid vara fråga om korrespondens som avser den förestående undersökningen ("practices or arrangements under investigation or preparing the company's defence to a possible or actual prosecution"). Domen grundade sig på vad som ansågs vara gemensamma principer för "legal professional privilege" i EG-länderna.[54]

I England utredde man under föregående decennium vad "legal professional privilege" bör tillmätas för betydelse under skatteutred-

[54]Se Ritter/Braun/Rawlinson, EEC Competition Law, A Practitioners Guide, 1991 (Kluwer) s 640 och prop 1992/93:56 s 111.

ningar.[55] Förutom skyddet för råd givna av barristers och solicitors, gjordes den bedömningen att man borde ha en regel som möjliggör att även skydda råd som bl.a. avser kommunikation mellan skatterådgivare och klient. Avsikten var att skydda det skatterättsliga rådet ("legal advice"), inte fakta. Därvid borde man fall för fall avgöra hur allmänintresset skall avvägas mot integritetsintresset.[56] Några "guidelines" för denna avvägning gavs också: 1. Inhämtandet av fakta för taxeringen skall inte hindras på ett oskäligt sätt. 2. Det (skatte)rättsliga rådet skall skyddas. 3. Motsvarande skydd bör finnas under en pågående eller förestående skatteprocess.[57] Regeln skyddar dock endast dokument som finns hos rådgivaren.

Förhållandena är något olika i olika länder, men det finns en kärna av vad som är skyddsvärd rådgivning, som synes vara likformig för flertalet EG-länder. Helt klart är att rådgivning under pågående eller förestående process omfattas av detta privilegium. Problemet på skatterättens område är att råden ofta ges inför en affär eller inför deklarations- och bokslutsarbetet och det först därefter blir aktuellt med en process, om skattemyndigheten inte accepterar bedömningen. Ett annat problem är att korrespondensen kan innehålla både faktabeskrivning (vilket skattemyndigheten kan behöva tillgång till) och en rättslig bedömning (vilket skattemyndigheten inte behöver och som det finns anledning att skydda).

Vidare skiftar skyddet i olika länder beroende på *var* handlingen finns, huruvida skyddet endast avser handling hos rådgivare eller om rådet även skyddas i klientens besittning. Det förekommer t.ex. processer om huruvida en handling är skyddad, när den finns hos klienten, men den fortfarande anses vara rådgivarens egendom. I rättegångsbalken skyddas handlingarna oavsett om de finns hos klienten eller rådgivaren, däremot inte om de finns hos annan, vilket bör kunna tas till utgångspunkt för den avvägning som bör göras avseende skatterättsliga råd.

Det torde inte föreligga något intresse för skattemyndigheten att få tillgång till andra handlingar än sådana som beskriver fakta eller den del av en sådan handling som innehåller fakta. Å andra sidan är inte denna distinktion helt självklar. Ett skatterättsligt råd kan avse fiktiva fakta ("om man gör si eller så") och dessa torde därför inte direkt utgöra fakta, men å andra sidan kan klienten ha begagnat sig av rådet, varför de angivna fiktiva fakta sedan också motsvaras av verkliga fakta. Stundom är också fakta och råd blandade på ett sådant sätt att de olika delarna inte kan skiljas från varandra (se t.ex. handlingen som var föremål för bedömning i RÅ 1991 ref 75). Varje rättsligt råd innehåller normalt beskrivning av fakta och av gällande rätt samt analys av vad fakta (eller alternativa fakta) får för rättsliga konsekvenser. Det föreligger således ett behov av att skydda den *rättsliga* bedömningen, inte faktabeskrivningen.

[55]Se Committee on Enforcements Powers of the Revenue Departments (ofta kallad Keith Committee), Report, Volume 2 (1983) s 537-549.
[56]Se nämnda betänkande s 545.
[57]Se nämnda betänkande s 546.

Svårigheten är att finna en adekvat utformning av regeln angående detta undantag, vilket vi återkommer till.

En tredje typ av handlingar som förekommit i den allmänna debatten är *intern- och externrevisorers arbetshandlingar eller arbetsmaterial*; se bl.a. JO-ärendet i avsnitt 6.2.2 ovan angående internrevisorers arbetsmaterial. För externrevisorers del diskuterades frågan i tidningen Balans för några år sedan.[58] Man hävdar där att skatterevisionen kommer i konflikt med den tystnadsplikt som auktoriserade revisorer har; skattelagstiftningen innehåller emellertid ett undantag från lagstadgad tystnadsplikt, vilket t.ex. länsrätten angående revision hos advokat framhöll (avsnitt 6.2.2 ovan). Hur långt utredningsbefogenheterna sträcker sig på detta område är svårt att avgöra. Det bör i sammanhanget framhållas att domen angående revisionsbyrån (redovisad i samma avsnitt) avsåg en begäran om *generellt undantag* av "klientakter".

Det är således inte helt klart vad som gäller angående externrevisorers arbetsmaterial, medan internrevisorers arbetsmaterial ingår i det material som får granskas. Frågan är då om det finns något behov av skydd för denna typ av handlingar vid revision. Det avgörande argumentet från revisorshåll är att det är ett samhällsintresse att företagets revisorer får tillgång till mycket information och kan använda ett fritt språkbruk i sina anteckningar, utan att behöva tänka på möjligheten att skattemyndigheten skall kunna granska dessa.

Det synes i huvudsak vara en fråga om vilken ordning som bäst tjänar effektiviteten. Det är inte lika lätt att se rättssäkerhetsaspekter, mer än att det är bra om det dras en klar gräns för vad som skall ingå vid revisionen i detta hänseende. Från integritetssynpunkt finns det dock ett behov av att skydda externrevisorers handlingar avseende hans klient. Det kan t.ex. vara graverande för en revisor att han förvarar handlingar med löst grundande och preliminära anteckningar som kan leda till en kostsam utredning eller process för klienten. Med den regel vi föreslår om uppgiftsinhämtning hos *tredje man* minskar dock dessa problem, eftersom det därigenom klargörs att sådan kontroll skall avse rättshandlingar mellan revisorn och klienten, inte hans granskningsverksamhet. Vid en revision hos revisorn för kontroll av *egen deklarations-och uppgiftsskyldighet* blir integritetsaspekten emellertid aktuell, eftersom huvudregeln och utgångspunkten är att alla handlingar som rör verksamheten ingår. Eftersom arbetsmaterial har låg relevans vid en sådan kontroll och samtidigt omfattas av ett skyddsintresse, bör de dock normalt inte kunna bli föremål för granskning (se vidare författningskommentaren till 3 kap. 14 § TL).

Företagshemligheter nämns som en av de möjliga undantag som även bör kunna komma i fråga enligt de nuvarande reglerna (om synnerliga skäl föreligger). I konkurrenslagen (1993:20) görs undantag för *teknisk företagshemlighet*. Den hade sin motsvarighet i 31 § i den tidigare konkurrenslagen från 1982, där "yrkeshemligheter av teknisk natur"

[58]Se tidskriften Balans 1989 nr 4, s 41 f.

undantogs från uppgiftsplikten. Samma regel skulle kunna användas även vid skattekontroll. Samtidigt finns det vid skattekontrollen ibland ett behov av att få tillgång till sådana uppgifter för att man skall kunna beräkna om det redovisade resultatet är riktigt. Man kan t.ex. behöva veta vilka ingredienser som ingår i en viss tillverkningsprocess och vilka mängder som behövs för tillverkning av ett visst antal produkter. I andra fall kan man godta mindre specificerad information för att ändå kunna företa en rimlighetskontroll. Skyddet för tekniska företagshemligheter måste således kunna åsidosättas i vissa speciella fall.

Andra företagshemligheter kan inte urskiljas på samma sätt. Gränsen mellan vad som hos ett företag är en sådan hemlighet eller av andra hänsyn, t.ex. till klienter, kunder, patienter m.fl., bör undantas är inte klar och vidare skiftar skyddsbehovet mellan olika typer av företag. Det är därför svårt att finna enhetliga kriterier för vad som bör skyddas. Det motstående behovet av skattekontroll skiftar också. Har t.ex. en viss uppgift lågt kontrollintresse kan även ett lågt skyddsbehov motivera att handlingen undantas, medan en för kontrollen mycket viktig uppgift även kan motivera att ett högt skyddsbehov åsidosätts. En avvägningsregel samt en möjlighet att lösa informationsbehovet på ett annat sätt, än genom utlämnande av handling, är därför sannolikt den mest framkomliga vägen.

Vid utformningen av en sådan avvägningsregel bör också beaktas att den regel som Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (USS, SOU 1986:39) föreslog mötte viss blandad kritik vid remissbehandlingen. Regeln innebar att länsrätten, ifråga om uppgifter som inte får röjas eller som är av ömtålig natur, skulle väga behovet av att de blir tillgängliga för myndigheten mot den skada eller det men som någon lider av att de kom till myndigheternas kännedom. Svea hovrätt anförde att den föreslagna ordningen, bättre än den nuvarande, var ägnad att tillgodose berättigade intressen av integritet. Företagens uppgiftslämnardelegation (FUD) framhöll dock svårigheten att göra en rimlig kostnads/nyttoavvägning. Kammarrätten i Göteborg framhöll att regelns utformning innebar att myndighetsintresset prioriterats och ifrågasatte om det inte borde vara tvärtom. En skärpning skulle således uppnås om behovet av att uppgiften blir tillgänglig skall vara väsentligt större än den skada eller det men den enskilde kan lida. Länsrätten i Östergötlands län påpekade att det inte var godtagbart att bevis- och initiativbördan läggs på den enskilde. Det strider, enligt länsrätten, mot svensk rättstradition att inte ställa några krav alls på en myndighet beträffande användningen av en befogenhet av så ingripande natur som det därvid många gånger blir fråga om.

Eftersom det är den enskilde som kan ge skäl varför vissa uppgifter utgör företagshemlighet eller att det föreligger annat skyddsbehov bör man enligt vår mening lägga bevisbördan för att handlingen har sådan karaktär på den enskilde. Kombinerad med en möjlighet till försegling av handlingen (se nedan) och en skyldighet för skattemyndigheten att, i den mån det är möjligt, ge de skäl som talar för kontrollintresset kan man sannolikt även tillfredsställa de krav länsrätten i Östergötland framhållit.

Bevisbördan för att det inte är fråga om en skyddsvärd handling kan rimligen inte läggas på skattemyndigheten, om denna myndighet inte skall kunna få tillgång till handlingen innan länsrätten skall pröva frågan. (När det däremot gäller handlingar som åtnjuter absolut skydd, såsom undantagen enligt 27 kap. 2 § och skatterättsliga bedömningar fordras dock i allmänhet ingen eller mycket ringa bevisning.)

Med en sådan regel kan, då ett skyddsintresse föreligger, även handlingens relevans för skattekontrollen prövas. Av samma skäl som departementschefen åberopade vid 1972 års lagändringar (se avsnitt 6.2.2 ovan) bör däremot inte bristande relevans (eller behov) allmänt kunna tillmätas betydelse, oavsett om handlingen innehåller skyddsvärda uppgifter eller inte. I annat fall riskerar man ett alltför frekvent åberopande av en sådan undantagsregel. Från effektivitetssynpunkt är det nämligen viktigt att den enskilde inte utan skäl åberopar rätten till undantagande.

Vad slutligen angår *möjligheten till försegling* och *förfarandet vid domstolsprövningen* bör följande aspekter framhållas. Nuvarande regler i taxeringslagen medger över huvud taget ingen rätt till försegling. I bevissäkringslagen finns däremot en sådan möjlighet, men undantag görs för sådana fall där skattemyndigheten finner framställning *uppenbart ogrundad*. I det fall som ovan refererats och delvis citerats (RÅ 1991 ref 75) fann skattemyndigheten begäran uppenbart ogrundad och det visar att ett sådant undantag inte är särskilt tillförlitligt. Regeln om försegling behöver därför vara absolut. Vidare bör det framhållas att, såsom Svea hovrätt påpekat, det för den enskilde kan vara lika stötande att länsrättens domare och övriga befattningshavare får tillgång till det känsliga materialet som att beskattningsmyndigheten får det. Allmän domstol har, framhåller hovrätten, att regelmässigt pröva frågor om edition utan att ha tillgång till materialet.[59] Vid utformningen av regeln om försegling finns det anledning att även beakta denna integritetsaspekt.

Tillträde till lokaler

Bokföring och andra verksamhetshandlingar finns normalt i verksamhetslokalerna, men, särskilt när det gäller mindre företag, också på andra platser, t.ex. hos företagets revisor eller i bostaden. Till handlingar räknas även sådan information som endast kan läsas med tekniskt hjälpmedel, normalt ADB-lagrad information. Stundom behöver man även inventera kassa, granska lager och inventarier samt besiktiga lokaler för att få en fullgod kontroll av näringsverksamheten.

Platsen för granskningen av handlingar styrs till största delen av var det är mest ändamålsenligt att utföra granskningen. I normalfallet bestäms detta av skattemyndigheten och den granskade i samråd. Så bör även vara fallet i framtiden, eftersom revisionen skall vara en åtgärd under samverkan. Det ligger både i skattemyndighetens och den reviderades

[59] Se Svea hovrätts remissvar 1986-11-06 över betänkandet "Skatteutredningar" (SOU 1986:39).

intresse att man löser sådana praktiska frågor under hänsyn till de specifika förhållandena vid varje revision. Ibland är det en fördel att man utför granskningen hos den reviderade, särskilt om det är fråga om ett omfattande material eller om revisorn behöver täta kontakter med den reviderade för att reda ut oklarheter eller få hjälp med att snabbt hitta relevant material. I andra fall är det nästan omöjligt att utföra granskningen hos den reviderade, särskilt om lokalerna är små eller verksamheten bedrivs i hemmet. Är ordningen god och handlingarna få kan de med fördel tas med till skattemyndighetens lokaler för granskning. Hos stora företag är materialet normalt så omfattande att det av praktiska skäl inte kan föras från platsen och det ligger i båda parters intresse att granskningen sker i företagets lokaler.

Frågan är vad som bör gälla när man har olika uppfattning om var granskningen bör ske. Ser man till grundlagsaspekterna innebär granskning i företagets lokaler ett sådant intrång som omfattas av skyddet mot husrannsakan och liknande intrång i 2 kap. 6 § RF. Även en befogenhet att gå in hos företaget och hämta ut handlingar är en sådan åtgärd, men den är dock normalt av mindre omfattande karaktär, än om också granskningen utförs där. Ingen bör ha rätt att undandra sig revision av verksamheten, varför utgångspunkten måste vara att handlingarna åtminstone skall lämnas ut och att det måste finnas en tvångsbefogenhet att, om den reviderade tredskas, hämta ut det material som omfattas av kontrollen. Med hänsyn till 2 kap. 12 § RF måste det emellertid därutöver vara nödvändigt att granskningen utförs i lokalerna i stället för att handlingarna endast hämtas ut. Om granskningen lika väl kan ske hos skattemyndigheten som hos den reviderade bör man låta den reviderade välja vilket av alternativen han föredrar. Om det emellertid är så, att skattekontrollen skulle försvåras eller helt omöjliggöras om materialet inte får kontrolleras på plats, synes det vara nödvändigt att även granskningen sker hos den reviderade. Den bör därvid utföras på ett sådant sätt att den inte stör verksamheten mer än nödvändigt.

Säkerligen bedrivs kontrollverksamheten huvudsakligen redan nu på detta sätt. Ur arbetsmiljösynpunkt kan det inte heller ligga i de enskilda revisorernas intresse att utföra revisionen i den reviderades lokaler om stämningen är hotfull eller i övrigt obehaglig. Från *rättssäkerhetssynpunkt* är det emellertid viktigt för den reviderade att dessa gränser är tydligt angivna i lag och att han kan få sitt fall prövat i domstol om han anser att intrånget går längre än vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med åtgärden.

Från *kontrolleffektivitetssynpunkt* kan det synas föranleda ett *merarbete* att behöva underställa domstol frågan, när parterna har olika uppfattning. Vidare förlorar man tempo. Föreligger sabotagerisk måste det liksom f.n. finnas en bestämmelse som ger rätt till omedelbart tillträde. I ett avseende kan dock effektiviteten bli lidande och det är den stundom förekommande metoden att underrätta om att revision skall ske först när man är på plats hos den enskilde, dvs. utan föregående kontakt, s.k. *överraskningsrevision*. Detta är en blandning mellan revision under samverkan och en tvångsåtgärd. Denna form av revision är mycket tveksam, såväl från

grundlagssynpunkt som rättssäkerhetssynpunkt. Om det är så att skattemyndigheten säger att den reviderade har ett val, men att man, om han svarar nej, kommer att fatta beslut om bevissäkring, är det ett framtvingat samtycke till revision. En upplysning att bevissäkring *kan* komma i fråga är förvisso godtagbar, men ett sådant beslut får inte alltid tillgripas om revision inte tillåts med en gång, utan besöket hos den reviderade bör föregås av samråd om tiden och sättet för revisionens genomförande.

Det måste vara en klar skiljelinje mellan revision i samråd och tvångsåtgärder vid revision. Om utgångspunkten är att samråd skall ske, om inte sabotagerisk föreligger, måste, för att tredska skall tillmätas relevans, den reviderade ha erhållit rimliga förutsättningar att först efterkomma ett beslut om revision. Således skall revision *antingen* alltid föregås av en kontakt där man söker komma överens om en rimlig tidpunkt för revisionens genomförande *eller* risken för sabotage vara påtaglig varvid tvångsåtgärd skall få tillgripas.

Inventering av kassa, granskning av lager och inventarier samt besiktning av lokaler kan emellertid i allmänhet inte genomföras på annat ställe än där dessa finns, varför det är nödvändigt att skattemyndigheten alltid får tillträde till verksamhetslokalerna eller de ställen där dessa tillgångar förvaras. På grund av skiljelinjen mellan revision under samverkan och tvångsåtgärder bör ett föreläggande om revision för dessa ändamål i normalfallet också bestämmas i samråd. Tvångsåtgärd får dock användas när förutsättningarna för en sådan kan visas.

Sammantaget bör förutsättningarna för tillträde till lokaler framgå av föreskrifter i lag och vara utformade på ett sådant sätt att de endast kan framtvingas när detta är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med åtgärden och de föreliggande omständigheterna. I normalfallet bör revisionen bestämmas i samråd.

Tvångsåtgärder

Utredningar om skattebrott och skatteutredningar löper delvis parallellt. Ofta är inte brottsutredningen lika omfattande som skatteutredningen. I huvudfallet är det emellertid så, att skatteutredningen föregår brottsutredningen och det är ofta som tvångsbefogenheter behöver sättas in på ett tidigare stadium än då förutsättningarna för husrannsakan enligt rättegångsbalken är uppfyllda. Tar man bort befogenheterna enligt bevissäkringslagen, utan att ersätta dem med någonting annat uppstår således en märkbar effektivitetsförlust. Särskilt mer avancerade skatteundandraganden skulle därmed undgå upptäckt. Detta skulle inte bara medföra att skatt inte kan drivas in, utan även att kampen mot den del av Eko-brottsligheten som avser skattebedrägerier skulle komma av sig, vilket inte är acceptabelt.

Det finns således behov av tvångsmedel, utöver möjligheten till vitesföreläggande och husrannsakan under förundersökning i brottmål. Emellertid lider bevissäkringslagen av sådana svagheter i rättssäkerhetshänseende att den i vart fall måste ändras. Bl.a. kommer domstolskon-

trollen inte in förrän i efterhand när det är fråga om åtgärder mot verksamhetslokaler, riskrekvisitet är svagt och det finns vagheter vad avser skillnaden mellan tredska och sabotagerisk. Lagen har varit föremål för en omfattande kritik och den anses i allmänhet inte svara mot rimliga krav på rättssäkerhet. Kritik kan också riktas mot att lagen talar om "säkringsåtgärder" avseende "bevis" m.m. trots att skattekontrollen normalt avser att kontrollera att skattskyldigheten fullgjorts, inte att "säkra bevis", vilket leder tanken till förundersökningsförfarandet och misstanke om brott. Även i konkurrenslagen talas om "bevis", men även där är det en förutsättning för att "undersökning" skall få företas, att det finns anledning anta att överträdelse av förbud i konkurrenslagen har skett. Det föreligger således även ett behov av att förändra terminologin i lagstiftningen.

En allmän utgångspunkt för tvångsmedelsanvändning som riktar sig mot privata utrymmen är att åtgärderna inte får företas annat än då det är nödvändigt (2 kap. 12 § RF). Det är här främst fråga om sådana fall där den enskilde *tredskas* eller då *sabotagerisk* föreligger. Under förutsättning att någon av dessa förhållanden kan visas föreligga, torde det inte heller möta några hinder från rättssäkerhetssynpunkt att tillåta åtgärden.

Svårigheten är emellertid hur man skall kunna urskilja dessa fall. Lägger man beviskravet mycket högt riskerar befogenheterna bli verkningslösa. Om det å andra sidan, som för närvarande är fallet, inte fordras särskilt mycket ("risk") kan åtgärden användas även i sådana fall då den inte är nödvändig. Proportionalitetsprincipen (jfr 6 a § bevissäkringslagen) sätter dock vissa gränser.

Om riskrekvisitet utformas som i betalningssäkringslagen, dvs. att påtaglig risk (konkret risk i det föreliggande fallet) skall föreligga, och det införs ett krav på domstolsbeslut, kan sabotagefallet anses godtagbart reglerat från rättssäkerhetssynpunkt. Från effektivitetssynpunkt blir det då dels ett effektivitetsbortfall genom att riskkravet höjs, dels en tidsfördröjning och visst merarbete genom att skattemyndigheten måste vända sig till domstol. Vad avser riskrekvisitet har det framhållits att man inom skatteförvaltningen normalt redan tillämpar det på samma sätt som riskrekvisitet i betalningssäkringslagen ("påtaglig risk"), varför effektivitetsförlusten inte bör vara särskilt märkbar i detta avseende. Merarbetet kan inte heller vara av någon större omfattning, eftersom tvångsåtgärd inte behövs särskilt ofta, även om det kan tänkas bli oftare än i dag. Tidsfördröjningen torde i flertalet fall heller inte medföra någon större olägenhet, eftersom ett länsrättsbeslut normalt bör kunna erhållas inom något dygn. Om man dessutom kompletterar bestämmelsen med en möjlighet för skattemyndigheten att fatta ett interimistiskt beslut, om beslut av länsrätten inte kan avvaktas, förhindras även sådan effektivitetsförlust. Från rättssäkerhetssynpunkt kan det naturligtvis ifrågasättas om en möjlighet att fatta ett interimistiskt beslut skall få förekomma, men bl.a. med hänsyn till att denna avvägning mellan rättssäkerhet och effektivitet kan accepteras vid betalningssäkring bör den också kunna accepteras vid bevissäkring eller motsvarande tvångsåtgärd.

En särskild fråga är behovet av att kunna företa *tredjemanskontroll* utan föregående föreläggande. Föreligger sabotagerisk i det konkreta fallet möter det inga betänkligheter att tillåta åtgärden på samma grund som vid åtgärd som riktas mot den som är deklarations- eller uppgiftsskyldig. Vid viss tredjemanskontroll finns emellertid inte sådan konkret och påvisbar risk, men med hänsyn till mycket speciella omständigheter, t.ex. misstanke om betydande skattebedrägerier eller andra allvarliga skatteundandraganden, som kanske inte i första hand avser den som kontrollen riktas emot, föreligger ett betydande allmänt intresse av att kunna företa en sådan kontroll. Fråga är då om man skall tillmäta effektivitetsintresset sådan vikt att domstol skall kunna besluta om tredjemanskontroll, utan föregående föreläggande och utan att skattemyndigheten kan visa en konkret sabotagerisk. Ett förfarande där domstol måste fatta beslut om åtgärden skulle kunna göra en sådan kontroll tämligen rättssäker, under förutsättning att man i lag kan ge godtagbara rekvisit för åtgärden. En annan rättssäkerhetsaspekt är integritetsskyddet, men fråga är om det inte bör vika när det föreligger särskilda skäl att utreda misstänkta skatteundandraganden som har betydande omfattning. Husrannsakan kan härvid sällan komma i fråga, eftersom sådan åtgärd fordrar skälig misstanke om brott. Skatteutredningen sker på ett tidigare stadium och i ett annat syfte, nämligen att utreda att rätt skatt har erlagts.

Därtill kommer att möjligheten att upptäcka den allvarligare ekonomiska brottsligheten och annan verksamhet som syftar till att undandra skatt i avsevärd omfattning, enligt skatteförvaltningen, är beroende av en sådan befogenhet. Vi har därför gjort den bedömningen att det i en tvångsåtgärdslag på skatteområdet bör inrymmas en möjlighet att låta ett *betydande utredningsintresse* motivera tredjemanskontroll utan föregående föreläggande hos sådana personer där det på goda grunder kan finnas material som kan behövas för utredningen, även om sabotagerisk inte kan dokumenteras, under förutsättning att det prövas av domstol. Därmed reduceras kraftigt eller undanröjs effektivitetsförlusterna helt vid sådana utredningar. Samtidigt skärps rättssäkerheten vid sådana kontroller i förhållande till nuvarande regler. En väl avvägd regel kan skapa en balans och kontrollerbar tillämpning i dessa mycket säregna fall.

6.4 Förslag

6.4.1 Inledning

Med hänsyn till våra allmänna överväganden föreslås att reglerna ändras så att skillnaden mellan *revision* och *inhämtande av uppgifter och handlingar* respektive skillnaden mellan *samverkan* och *tvångsåtgärder* framgår tydligare. I normalfallet bör den enskilde och skattemyndigheten även fortsättningsvis kunna komma överens om hur kontrollen skall bedrivas, men i de fall där man från skattemyndigheternas sida behöver ingripa med kraftigare åtgärder bör särskilda krav ställas, bl.a. avseende förutsättningarna för åtgärderna samt behovet av domstolskontroll.

Det kan ur lagteknisk synvinkel övervägas om man inte bör ha en gemensam förfarandelag för skatteutredningar, men varken uppdraget eller tiden har medgett att kommittén kunnat utforma en sådan. Kvar står möjligheten att utforma reglerna i taxeringslagen och övriga lagar där skatteförfarandet regleras så att de fungerar för normalförfarandet, och sedan ge regler för de mest ingripande åtgärderna i en särskild lag. Vi har ovan gjort den bedömningen att bevissäkringslagen har en mindre adekvat terminologi och att den behöver genomarbetas ordentligt för att svara emot de krav vi funnit att en lag med tvångsåtgärder bör uppfylla. För att nå en lösning på båda dessa förändringsbehov har vi funnit det ändamålsenligt att utforma ett förslag till en ny lag med tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet som ersätter bevissäkringslagen.

Utgångspunkten vid skatteutredningar är att skattemyndigheten måste ha effektiva möjligheter att kontrollera att var och en beräknat det underlag som ligger till grund för skatten (skatteobjektet, skattebasen) på ett riktigt sätt. Inte minst den omständigheten att skattemyndigheten normalt måste ha ett hållbart underlag vid eftertaxering, annat omprövningsärende och en eventuell process om taxeringshöjningar fordrar att man har rimliga förutsättningar för detta arbete. Det kan emellertid inte godtas att skattemyndigheten får vida diskretionära befogenheter att alltid själv avgöra vad som i varje situation är den mest ändamålsenliga kontrollformen, utan det bör regleras i lag. Den enskilde måste kunna få till stånd en prövning om kontrollen går för långt när det gäller hans egen medverkan och framförallt när man vill bereda sig tillträde till hans privata utrymmen, till vilket även verksamhetslokaler räknas. Även när det gäller integritetskänslig information i handlingar som skattemyndigheten vill granska måste en sådan prövning kunna komma till stånd, för att rättssäkerheten skall vara fullgod.

Nedan redovisas därför huvuddragen i hur regelsystemet bör vara utformat vid skatteutredningar och hur vi funnit att lagreglerna bör utformas i anslutning härtill.

6.4.2 Kontroll av fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet

Kontrollen av fysiska personer, som inte bedriver näringsverksamhet, kan i dag till stor del ske med hjälp av tredjemansuppgifter, vanligen genom s.k. kontrolluppgifter. Viss kompletterande information från den skattskyldige och tredje man kan dock behövas. Detta behov tillgodoses tämligen väl av möjligheten att infordra uppgifter och handlingar enligt 3 kap. 5 § TL samt kontrolluppgifter efter föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK).

Vissa fysiska personer kan t.ex. ha en mycket omfattande värdepappershandel, som emellertid inte utgör näringsverksamhet och därmed inte heller är bokföringspliktig. Vidare kan fåmansföretagare ha ingått rättshandlingar med sitt företag eller med annan, vid sidan av näringsverksamheten, och det kan därför finnas behov att även kontrollera dessa närmare. Enligt 4 kap. 1 § LSK är var och en skyldig att i skälig

omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten. En särskild bestämmelse avseende fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag och därmed jämställda företag finns också.

Hittills har det varit möjligt att, om *särskilda skäl* föreligger, besluta om revision av sådan skattskyldig. Regeln infördes vid reformeringen av revisionsbestämmelserna 1988 och avsågs vara en särskild begränsning i revisionsinstitutets användning.[60] Fråga är emellertid om det är särskilt adekvat att kalla denna kontrollform för *revision*. Som framgår av redogörelsen för nuvarande regler omfattar revision endast handlingar *som rör verksamheten* (tidigare: rörande verksamheten). Regeln infördes 1955 och då framhöll departementschefen att revisionen självfallet endast omfattar sådana handlingar som rör vederbörandes *näringsverksamhet* (se avsnitt 6.2.2 ovan). Privat värdepappershandel eller privata försäljningar, som inte utgör näringsverksamhet (utan inkomst av kapital eller inkomst av tjänst), omfattas därför sannolikt inte av regeln, även om den stundom tillämpats på det sättet.[61] Vidare infördes en regel att revision inte, utan medgivande från den reviderade, får utföras i andra utrymmen än sådant som används i verksamheten, t.ex. bostadsutrymmen (3 kap. 10 § 2 st TL).[62] Sammanfattningsvis är revisionsbestämmelserna motsägelsefulla samt innebär, till den del de ändå skulle användas, att kontrollen omfattar handlingar som måste granskas på annat ställe än hos den reviderade, om han inte medger att man utför granskningen hos honom.

Använder man i stället bestämmelserna i 3 kap. 5 § TL och begär att den skattskyldige visar upp handlingar för kontroll samt lämnar de upplysningar som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering, uppnår man i princip samma sak som vad nuvarande revisionsbestämmelser varit avsedda att åstadkomma. Anser både skattemyndigheten och den skattskyldige att granskningen eller viss del av granskningen lämpligen sker hos honom kan man göra ett s.k. *taxeringsbesök* (3 kap. 7 § TL).

Ett särskilt problem är huruvida dessa personer kan göras till föremål för tredjemanskontroll. Kommittén har försökt tillgodose effektivitetskravet även i detta hänseende genom ett särskilt stadgande avseende tredjemanskontroll hos vissa privatpersoner (se avsnitt 6.4.4).

Bestämmelsen i 3 kap. 5 § TL bör vidare kompletteras med en bestämmelse om att man skall kunna lämna över en fotokopia av handlingen (se vidare författningskommentaren).

[60]Se prop 1988/89:65 s 35 f.

[61]Ett stöd för en sådan tolkning finns i prop 1975/76:11 s 32 och i Hermanson/Sandler/Svenson/Wennberg, Taxeringshandbok, 2 uppl., 1981 s 163. Den kan emellertid inte förenas med uttalanden i förarbetena till 1955 års lagändringar, när revisionsinstitutet infördes, och i förarbetena till 1956 års taxeringslag (se prop 1955:160 s 122 ff och prop 1956:150). I 1955 års förarbeten talas tvärtom enbart om bokföringsskyldiga.

[62]Jfr prop 1987/88:65 s 37.

6.4.3 Revision

Taxeringsrevision är den mest omfattande kontrollen av att deklarations- och uppgiftsskyldigheten har fullgjorts. Den ger skattemyndigheten befogenhet att gå igenom *räkenskaper och samtliga handlingar i verksamheten, utom sådana som kan undantas enligt vårt förslag* (se ovan 6.4.7). Som framhållits i föregående avsnitt är det inte adekvat att benämna den kontroll som sker av icke bokföringsskyldiga revision, eftersom revision har sin grund i bokföringsgranskning och sedermera utvidgats till att avse andra affärshandlingar, särskilt när det inte är fråga om sådan verksamhet, som bedrivs från en verksamhetslokal (varvid man inte har tillträde till lokalerna). Om t.ex. viss handel drivs av ett aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening föreligger dock bokföringsskyldighet, även om bolaget eller föreningen inte utövar näringsverksamhet (1 § bokföringslagen). Även hos andra juridiska personer, t.ex. stiftelser och ideella föreningar, förs normalt räkenskaper och revision kan därför vara en adekvat kontrollform i dessa fall. Vi föreslår därför att begreppet revision begränsas till att avse dem som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldiga att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) samt juridiska personer som inte är dödsbon. Revision får f.n. inte ske hos myndigheter och vi föreslår ingen ändring i denna del.

Taxeringsrevision är ett samlande namn för ett flertal olika kontrollåtgärder. Revisionen inleds med granskning av redan tillgängligt material i deklarationer, kontrolluppgifter, uppgifter i tillgängliga register m.m. (förgranskning). Vidare fordras tillgång till räkenskaper och tillhörande räkenskapsmaterial. Dessutom kan man behöva granska affärskorrespondens, styrelseprotokoll, offerter, interna promemorior m.m. samt inventera lager, kassa och inventerier för att kontrollera att allt är korrekt bokfört och deklarerat. Utgångspunkten är att revision i normalfallet skall bedrivas i *samverkan* med den som revideras. Detta bör tydligt framgå av lagtexten. Det får dessutom konsekvenser för andra bestämmelser, bl.a. skattemyndighetens möjligheter att företa s.k. överraskningsrevision med stöd av 3 kap. 12 § TL.

Granskningen av för skattemyndigheten redan tillgängligt material har inte varit föremål för kommitténs överväganden och några ändringar föreslås därför inte i denna del. Vi har heller inte sett några rättssäkerhetsproblem föreligga i fråga om utlämnandet av räkenskaper och övrigt räkenskapsmaterial, mer än några frågor som rör ADB-revision (se avsnitt 6.4.6 nedan). När revisionen däremot aktualiserar tillgång till andra verksamhetshandlingar än räkenskapsmaterial och tillträde till lokaler blir aktuell uppkommer dock en del integritetsproblem som i övervägandena ovan avvägts mot kraven på effektivitet.

Utgångspunkten i vårt förslag är att alla handlingar som rör verksamheten omfattas av revisionen, men att det, till skillnad från vad som nu gäller, skall vara möjligt att *undanta* integritetskänsligt material, framför allt om det inte har särskilt stor betydelse för skattekontrollen. I normalfallet lär det emellertid inte bli fråga om någon märkbar

förändring mot vad som nu gäller. Är den reviderade och skattemyndigheten av olika uppfattning i fråga om vilket material som får granskas skall materialet förseglas och frågan avgöras av länsrätten (se vidare avsnitt 6.4.7 nedan och specialmotiveringen till 3 kap. 14 § TL). Därmed torde förfarandet vid prövningen mellan integritetsskyddet för privata handlingar contra effektiviteten vid revision ha fått en godtagbar lösning.

Den mest ingripande åtgärden från integritetssynpunkt är emellertid *tillträde till verksamhetslokaler* under revision. Det har inte varit aktuellt att överväga revision i andra lokaler, t.ex. bostäder, eftersom det inte ens är möjligt med dagens regler, annat än efter medgivande (se dock hämtning av material när tvångsåtgärder aktualiseras i avsnitt 6.4.5). Tillträde till verksamhetslokaler, liksom markområden och fordon m.m., kan behövas för tre ändamål. Man kan *dels* behöva hämta ut handlingar som skall granskas, *dels* behöva bedriva granskningsverksamheten där, om handlingarna endast med svårighet kan föras från platsen (ibland kan det t.o.m. vara näst intill omöjligt) *dels* behöva inventera kassa, besiktiga lokaler samt granska lager och inventarier, vilket knappast kan ske på annan plats. Alla tre ändamålen är rimliga för en fullgod och likformig skattekontroll, men de är inte alltid nödvändiga. Med hänsyn till 2 kap. 6 och 12 §§ RF och de allmänna rättssäkerhetskrav vi ovan redovisat fordras att reglerna preciserar de fall då revisionen fordrar tillträde till dessa utrymmen och områden. Vidare fordras möjlighet till domstolskontroll.

I *normalfallet* löses det, liksom i dag, bäst genom att parterna (skattemyndigheten och den reviderade) kommer överens om hur kontrollen skall bedrivas. Det fordrar emellertid, som framhållits ovan, att det uttryckligen framgår av lag att *samtycke* till revision i verksamhetslokalerna kan ges.

Kan man inte komma överens om hur revisionen skall bedrivas fordras en möjlighet för skattemyndigheten att med tvång kunna bereda sig tillträde till verksamhetslokaler, markområden, transportmedel och andra utrymmen. Revision måste kunna bedrivas under likvärdiga förhållanden för alla näringsidkare, varför det inte bör vara lönsamt att tredskas på ett otillbörligt sätt. Eftersom revision skall kunna ske regelmässigt av alla näringsidkare bör man inte kunna motsätta sig tillträde till lokaler enbart på den grunden att man ifrågasätter huruvida revision bör få ske. Vi har således inte funnit att de invändningar mot revisionsinstitutet som framförts från några håll bör göra det möjligt att överklaga revisionsbeslutet som sådant, särskilt inte sedan vi dragit upp en tydlig gräns mellan revision och tvångsmedelsanvändning. Skulle någon känna sig orättvist behandlad eller t.o.m. ha misstanke om felaktigt användande av dessa befogenheter är det mer ändamålsenligt att anmäla åtgärderna till allmän åklagare eller till Justitieombudsmannen. Däremot bör rimligen tvångsmedelsbeslut, t.ex. beslut om tillträde till lokaler och andra privata områden och utrymmen, kunna bli föremål för prövning.

Fråga är då *när* tillträde till lokaler *är nödvändigt* för en ändamålsenlig revision. Lämnar den reviderade inte frivilligt ifrån sig det material som skall granskas och behöver granskningen inte utföras i verksamhets-

lokalerna, räcker det med en befogenhet att i verksamhetslokalerna leta fram och ta med sig handlingarna. Behöver man inventera kassa, granska lager eller inventarier eller besiktiga lokaler fordras tillträde till lokalerna för att kunna genomföra åtgärden. Måste man även utföra granskningen i lokalerna är det fråga om ett mycket mer omfattande ingrepp, men likväl kan det vara nödvändigt för att revisionen skall kunna genomföras. Det är därvid främst kontrollmaterialets omfattning (t.ex. stort antal handlingar) och tillgänglighet (t.ex. i fråga om ADB-lagrade handlingar) som nödvändiggör en sådan åtgärd. Medverkan från den reviderade underlättas om skattemyndigheten besöker honom, men det är ingalunda nödvändigt för revisionen.

Av reglerna i taxeringslagen bör framgå att revisionen skall bedrivas i samverkan och att skattemyndigheten och den reviderade bör komma överens om var den skall ske. Först när skattemyndigheten och den enskilde inte kan komma överens bör tvångsåtgärder aktualiseras och då bör det i normalfallet föregås av ett domstolsbeslut. De närmare övervägandena angående tvångsåtgärder redovisas i avsnitt 6.4.5.

Bestämmelserna avseende revision bör kompletteras och ändras i några ytterligare avseenden. Några ordningsföreskrifter för revision, som i dag finns i författningar av lägre rang än lag, bör tillsammans med några ytterligare regler föras in i taxeringslagen (se 3 kap. 9 § TL). När revisionen får bedrivas i den reviderades lokaler bör i möjligaste mån en ändamålsenlig arbetsplats ställas till förfogande (se 3 kap. 12 § TL). I övrigt föreslås några bestämmelser angående ADB-revision (se avsnitt 6.4.6).

6.4.4 Tredjemanskontroll

Tredjemanskontroll behövs för att se om de uppgifter som den skattskyldige lämnar är riktiga. Säkerligen har den också en preventiv funktion, dvs. vetskapen om att uppgifterna i deklarationen kan kontrolleras hos annan medför att den skattskyldige anger riktiga uppgifter i sin deklaration och, vad angår bokföringsskyldiga, mer noggrant för sina räkenskaper.

Den omständigheten att tredjemanskontroll behövs är inte detsamma som att tredjemans*revision* behövs. Uppgifter från tredje man kan erhållas antingen genom att denne själv lämnar dem eller att man kontrollerar dennes handlingar och, om det är en bokföringsskyldig, dennes räkenskaper. I dag är det dessutom så att skattemyndigheten inte behöver uppge vad som söks, utan man anger endast att revisionens ändamål är att inhämta uppgifter för kontroll av annans deklarations- eller uppgiftsskyldighet. Den reviderade vet således inte alltid vad som söks.

Eftersom en revision innebär att alla verksamhetshandlingar skall ställas till förfogande och normalt att även tillträde till verksamhetslokaler skall lämnas aktualiseras frågan om den enskildes integritetsskydd (bl.a. enligt 2 kap. 6 § RF). Endast i den mån sådan kontroll är nödvändig är intrånget godtagbart. Kommittén har funnit det föga sannolikt att tredjemanskontrollen alltid behöver ta formen av revision av verksamhets-

handlingarna utan att det uppges vem eller vad som kontrolleras. Enligt vår mening bör man göra skillnad mellan det intrång som enskilda måste underkasta sig när kontrollen avser egen skattskyldighet och när kontrollen avser att *annan* fullgjort sina skyldigheter. Som framhållits ovan gör man denna distinktion i andra sammanhang, t.ex. brottsutredningar och konkurrensutredningar.

Avlämnandet av kontrolluppgifter är en särskild form av tredjemanskontroll, som när det gäller t.ex. löne- och ränteinkomster drivits så långt att den nu till stor del t.o.m. ersatt avlämnandet av egna uppgifter. Skattskyldig som lämnar s.k. förenklad självdeklaration behöver endast bekräfta att uppgifterna är riktiga. En del kontrolluppgifter skall alltid avges, medan andra lämnas först efter föreläggande av skattemyndigheten. Kontrolluppgiftsskyldigheten är idag mycket omfattande, men huvudsakligen avser den i lag specificerade uppgifter; se 3 kap. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK). I 3 kap. 43 § LSK finns emellertid en mycket generell uppgiftsskyldighet som riktar sig till näringsidkare och privatbostadsfastighetsägare.

Utgångspunkten är, enligt vår mening, att tredje man skall veta vem eller vad som kontrolleras och att skattemyndigheten skall välja den minst ingripande åtgärden, nämligen, om det är tillräckligt, begära uppgifter av tredje man. Endast i de fall då det är nödvändigt skall man kunna underlåta att namnge den om vilken uppgifter söks eller få tillgång till verksamhetshandlingarna för att själv hämta ut uppgifterna.

En annan distinktion som bör göras är mellan näringsidkares och privatpersoners medverkan vid tredjemanskontroll. I dag fordras särskilda skäl för revision (således även tredjemansrevision) av annan än bokföringsskyldig (eller juridisk person som inte är dödsbo). Vi föreslår att det skall krävas att det föreligger ett *betydande utredningsintresse* för att en sådan kontroll skall få genomföras.

Inhämtande av tredjemansuppgifter hos privatpersoner, som inte driver bokföringspliktig verksamhet, kan försvaras i vissa speciella fall. Om t.ex. en person säljer egendom av betydande värde till ett företag, vilket medför att det köpande företaget kan dra av s.k. fiktiv mervärdeskatt, bör man hos säljaren kunna inhämta uppgifter och handlingar om rättshandlingen. I de fall det finns skäl att anta att det är fråga om bokföringspliktig verksamhet möter inga hinder att företa en sådan kontroll på samma grund som hos andra näringsidkare. Har man sådana skäl kan det också vara befogat att kontrollera att vederbörande själv fullgör sin deklarations- och uppgiftsskyldighet. Om det emellertid är klart att det är fråga om enstaka försäljningar eller ett sådant osjälvständigt uppdragsförhållande, att inkomsten är hänförlig till inkomst av kapital eller inkomst av tjänst, måste det finnas en särskild möjlighet att företa en kontroll hos denna person. På samma grund kan det ibland finnas skäl att kontrollera rättshandlingar mellan företag och företagsledare eller närstående till denne. Tredjemanskontrollen bör således, när betydande utredningsintresse föreligger, även omfatta andra personer än de som är bokföringsskyldiga eller är juridiska personer.

Man måste utgå ifrån att näringsidkare i allmänhet lämnar sanningsenliga uppgifter om andra. Kombineras uppgiftsskyldigheten dessutom med en möjlighet att i efterhand kontrollera att den fullgjorts på ett riktigt sätt reduceras risken för oriktiga uppgifter till ett minimum i det stora flertalet tredjemanskontroller. Kommittén föreslår därför att tredjemanskontrollen i normalfallet utformas som en kontroll via föreläggande om uppgifter. Det bör därvid fordras att skattemyndigheten anger vem eller vad uppgifterna gäller, så att uppgiftsskyldigheten inte blir mer omfattande än nödvändigt. Denna kontroll bör, liksom kontrolluppgiftsskyldigheten enligt 3 kap. LSK, ses som ett normalt inslag i skatteutredningsverksamheten och därför inte förutsätta eller tas som intäkt för att den som kontrollen avser har begått några fel.

Är uppgiftsinhämtandet omfattande, och därför fordrar att tredje man måste lägga ner ett betydande arbete för att ställa samman de begärda uppgifterna, bör denne emellertid kunna begära att skattemyndigheten biträder med eller själv utför detta arbete. Ställer tredje man därvid material till förfogande kan skattemyndigheten, liksom i dag, samla in de begärda uppgifterna. Detta är emellertid inte samma sak som en obligatorisk rätt till revision.

Det finns i dag två typer av tredjemanskontroller, dels den som tar sikte på viss eller vissa personer eller rättshandlingar, dels s.k. generella kontroller, varvid syftet är att samla in ett större material såsom en förberedande åtgärd för kontroll av andra. Denna distinktion bör upprätthållas även i framtiden, framförallt med hänsyn till att tvångsåtgärder utan föregående föreläggande inte bör omfatta generella kontroller. (Se vidare specialmotiveringen om gränsdragningen.)

Liksom det är rimligt att genom revision kontrollera att avlämnade kontrolluppgifter är riktiga bör riktigheten av lämnade tredjemansuppgifter kunna göras till föremål för revision. Sådan revision kan dels utgöra en stickprovskontroll, dels företas när det finns särskild anledning att kontrollera att uppgifterna är riktiga. Revisionsinstitutet kan därmed användas mer selektivt. Revisionen blir av naturliga skäl också begränsad till sådana handlingar som har betydelse för kontroll av de lämnade uppgifterna och den reviderade känner till vilka uppgifter som skall kontrolleras.

I vissa fall är det av effektivitetsskäl emellertid inte tillräckligt med att förelägga tredje man att lämna uppgifter. Det är framförallt i de fall där ändamålet med kontrollen på goda grunder riskerar att gå förlorat, som tredjemanskontroll utan föregående föreläggande behövs, dvs. när sabotagerisk föreligger antingen hos tredje mannen eller hos den om vilken uppgifter begärs. Vidare kan det i vissa fall föreligga ett behov av att skydda den om vilken uppgifter begärs, så att hans identitet inte röjs. Eftersom det är nödvändigt att skattemyndigheten får tillgång till alla verksamhetshandlingar, ofta utan föregående kontakt med den mot vilken åtgärden riktas, är det svårt att karaktärisera en sådan åtgärd som en kontroll under samverkan. Den är snarast en tvångsåtgärd och bör därför behandlas i det sammanhanget. Vi återkommer nedan till tredjemanskontroll utan föregående föreläggande (se avsnitt 6.4.5).

Sammanfattningsvis föreslår vi att en tredjemanskontroll normalt skall ske genom föreläggande om uppgifter från tredje man. Riktigheten av uppgifterna skall kunna kontrolleras genom en efterföljande revision av att uppgiftsskyldigheten fullgjorts korrekt, liksom vad som gäller för övriga avlämnade uppgifter. Den hos vilken uppgifter begärs skall kunna begära att skattemyndigheten hjälper till vid eller t.o.m. utför uppgiftsinsamlingen. Tredjemanskontroll utan föregående föreläggande skall kunna ske i särskilda fall. Det är då fråga om en tvångsåtgärd varför särskilda rättssäkerhetsgarantier fordras.

6.4.5 Tvångsåtgärder

I de allmänna övervägandena har vi konstaterat att det i beskattningsförfarandet behövs tvångsåtgärder för att kontrollen skall kunna bedrivas effektivt och för att den skall vara likformig för alla skattskyldiga. Tvångsåtgärder behövs för två ändamål, nämligen dels för att tvinga *tredskande* att fullgöra sina skyldigheter, dels då det kan befaras att skatteutredningen annars *saboteras* i ett eller annat avseende.

Det lindrigaste tvångsmedlet är ett vitesföreläggande. Här föreslår kommittén inga förändringar. Enligt vår mening bör vite med fördel kunna användas om sabotagerisk inte föreligger, under förutsättning att vitet kan tänkas ha effekt på den som föreläggandet avser (t.ex. en normalt skötsam näringsidkare). Även bestämmelsen angående tredjemanskontroll bör förses med en motsvarande vitesbestämmelse som den som gäller vid föreläggande om uppgifter för kontroll av egen deklarationsskyldighet och vid revision. Vitesföreläggande används f.n. inte särskilt frekvent, men ingenting hindrar att skattemyndigheten utnyttjar den möjligheten oftare, när det kan tänkas leda till avsedd effekt, i stället för andra tvångsmedel.

När det gäller fysiska tvångsåtgärder har bevissäkringslagen visat sig ha en god preventiv effekt mot potentiellt tredskande skattskyldiga och användningen har minskat avsevärt de senaste åren. I denna del kan även en ny tvångsåtgärdslag ha motsvarande effekt. Det möter inga betänkligheter att förekomsten av ett tvångsmedel mot tredskande har denna preventiva effekt. Meningen med tvångsmedlet i detta fall är just att det skall ha en preventiv effekt.

När det däremot gäller misstänkt sabotagebenägna personer är det viktigt att man gör klart huruvida det är fråga om tvång eller om samverkan. I nuläget kan man företa en s.k. överaskningsrevision och framhålla möjligheten till tvång om den reviderade inte medverkar frivilligt. Den låga användningen av åtgärder enligt bevissäkringslagen kan säkerligen förklaras genom att den reviderade förmås att medverka även i dessa fall. Av samma skäl som framhållits för husrannsakan (se JO-uttalande ovan) är det viktigt att rågången mellan samverkan och tvång blir tydligare och att den enskilde inte tvingas att samtycka till åtgärd som egentligen är en tvångsåtgärd. Det är sannolikt att vårt förslag leder till att den öppna tvångsmedelsanvändningen blir vanligare än i dag, men det är knappast någon nackdel, eftersom tvång bör betecknas som tvång och att det också skall registreras som ett sådant.

Någon dramatisk förändring av tvångsmedelsanvändningen bör det emellertid rimligen inte bli, eftersom det stora flertalet kontrollerade även i framtiden kan förväntas medverka på ett förhållandevis lojalt sätt. Även förekomsten av tvångsåtgärder mot sabotage kan förväntas ha preventiv effekt, om än inte på samma direkta vis som vid potentiell tredska.

Utgångspunkten för kommittén har varit att tvångsåtgärder i normalfallet skall *föregås av domstolsbeslut*. Skälet till detta är, som ovan framhållits, att den tvångsmedelsutövande myndigheten inte dessutom bör ha befogenheten att fatta beslutet, vilket för övrigt är samma ordning som gäller vid Konkurrensverkets undersökningar. Därmed tillförsäkrar man den enskilde att rimligheten av åtgärden prövats av en opartisk instans. I normalfallet torde sådana beslut kunna fattas inom något eller några dygn. För att inte ens detta dröjsmål skall utgöra något hinder för effektiviteten föreslår vi att skattemyndigheten får befogenhet att *fatta ett interimistiskt beslut* i de fall man måste agera omedelbart för att inte kontrolländamålet skall gå förlorat. Ett sådant beslut skall emellertid omedelbart överprövas av domstol och, om den hävs, leda till att alla handlingar återlämnas eller förstörs. Därmed torde det vara väl sörjt för att effektiviteten inte går förlorad samtidigt som man stärker rättssäkerheten för den enskilde. Vidare skall beslutet kunna överklagas till högre instans.

En konsekvens av att tvångsåtgärder skall föregås av domstolsbeslut är att domstols beslut om tvångsåtgärder, liksom betalningssäkringsdomar, blir offentliga. Såsom påpekats i avsnitt 6.2.2 gäller sekretessen endast sådant material som parterna tillfört målet, men den gäller inte beslutet eller domen. Tas sekretesskyddade uppgifter in i domen upphör således sekretessen (12 kap. 4 § sekretesslagen). Endast i mycket speciella fall, vilka inte torde bli aktuella i tvångsåtgärdsmål, kan sekretessen även omfatta domen. Detta innebär såväl fördelar som nackdelar för den enskilde. Fördelen med att tvångsåtgärderna blir offentliga är att dessa åtgärder kan granskas av vem som helst, varvid man får bättre kännedom om hur lagen tillämpas. Nackdelen är att det kan komma till allmän kännedom, att visst företag är föremål för revision, när tvångsåtgärder aktualiserats. Detta gäller dock inte åtgärder enligt punkterna 2-4 nedan, om åtgärderna inte överklagas till domstol, eftersom dessa beslut skall fattas av beskattningsmyndigheten, där sekretessen är absolut.

Det ligger i sakens natur att man i sabotagefallen *inte kan kommunicera* en ansökan om tvångsåtgärd med den hos vilken åtgärden skall genomföras. Även i vissa tredskandefall bör det kunna underlåtas, även om det i dessa fall inte bör ske med automatik. Den enskilde och skattemyndigheten kan helt enkel ha olika uppfattning om huruvida förutsättningarna för en sådan åtgärd är uppfyllda, utan att den enskilde därför motsätter sig att den genomförs eller kan förväntas sabotera genomförandet för det fall rätten delar skattemyndighetens uppfattning.

Som vi tidigare framhållit har bevissäkringslagen en missvisande terminologi. Den ordinära skattekontrollen avser inte att inhämta *bevis* mot någon misstänkt överträdelse. Detta gäller också i de fall då den måste genomföras mot den enskildes vilja eller på grund av befarad

sabotagerisk, Även begreppet *beslag* leder tanken till brottsutredningar. Vidare fordrar redan de här ovan redovisade utgångspunkterna en annan uppbyggnad av lagen. Lägger man därtill att det kan behövas ett särskilt tvångsmedel för att utföra revision i den reviderades lokaler samt särskilda bestämmelser för tredjemanskontroll utan föregående föreläggande blir det uppenbart att det föreligger behov av ny tvångsåtgärdslag. Namnet på en sådan lag bör vara så adekvat som möjligt och vi föreslår att den benämns *lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet*, eftersom den inte omfattar möjligheten till vitesförelägganden, vilka av tradition alltid funnits i taxeringslagen och lagar med motsvarande bestämmelser. Som vi tidigare nämnt hade det naturligtvis varit av fördel med en för hela skatteförfarandet gemensam förfarandelag, vari dessa regler hade kunnat ingå, men varken uppdraget eller tiden som stått till kommittens förfogande har medgett att en sådan kunnat arbetas fram.

Förslaget till lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet omfattar *sex olika typer av tvångsåtgärder*:

1. Revision i den reviderades verksamhetslokaler,
2. omhändertagande av handling vid revision i verksamhetslokaler,
3. eftersökande av handling vid revision i verksamhetslokaler,
4. försegling av lokal, utrymme eller förvaringsställe,
5. tillträde till verksamhetslokaler, markområden, transportmedel och andra utrymmen för att eftersöka och omhänderta handlingar, samt
6. tredjemanskontroll utan föregående föreläggande.

Gemensamt för samtliga åtgärder enligt vårt förslag är att de, när de avser den som är bokföringsskyldig eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen eller av juridisk person som inte är dödsbo, får verkställas i de verksamhetslokaler, (vilket även innefattar markområden, transportmedel förvaringsplatser eller andra utrymmen som används i verksamheten), som disponeras av den mot vilken åtgärden beslutats. För verkställighet i annan lokal m.m. fordras att det föreligger särskild anledning att anta att handlingar som omfattas av revision eller annan får hämtas för granskning förvaras där och att det följer av beslutet att åtgärd får verkställas där.

Revision i den reviderades lokaler skall få företas när de handlingar som omfattas av revisionen (eller åtgärden) inte utan svårighet kan granskas på annan plats. Denna avvägning är ett resultat av att intrång i den granskades lokaler endast får ske när det är nödvändigt (jfr 2 kap. 6 och 12 §§ RF). En granskning i lokaler med hjälp av tvångsmedel är en betydligt större kränkning av den enskildes integritet än när man enbart hämtar handlingar för granskning. Det som nödvändiggör en sådan åtgärd kan just vara att materialet är så omfattande att det inte rimligen kan granskas på annan plats. Man kan inte ta med sig vissa delar av materialet från verksamhetslokalerna, utan behöver tillgång till hela materialet eller i vart fall ett mycket omfattande material, som inte utan svårigheter kan flyttas. Vidare kan sällan ADB-lagrad information kontrolleras på annan plats än i den reviderades lokaler, i vart fall inte

förrän man kontrollerat att en framtagen kopia stämmer överens med "originalupptagningen".

Ytterligare förutsättningar för åtgärden är att den reviderade inte lämnat medgivande till revision i verksamhetslokalerna, inte medverkar på föreskrivet sätt eller att sabotagerisk föreligger (se vidare författningskommentaren).

Försegling används på sin höjd någon gång om året, men för de udda fall då behov föreligger bör en sådan möjlighet finnas. Därför föreslår vi att möjligheten till försegling behålls. Denna åtgärd bör få beslutas direkt av skattemyndigheten, eftersom det är ett beslut som normalt måste tas på platsen. Den mot vilken åtgärden riktas kan enligt vårt förslag emellertid få åtgärden prövad av domstol. Likaledes fordras att skattemyndigheten har en möjlighet att omedelbart besluta att omhänderta handling som påträffas eller granskas i samband med revision.

När granskningen inte behöver utföras i den reviderades lokaler eller personen över huvud taget inte kan bli föremål för revision fordras det att skattemyndigheten åtminstone kan få eftersöka handling som omfattas av kontrollåtgärd.

Slutligen, vad avser tredjemanskontroll utan föregående föreläggande, bör det, för det första, fordras att det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse finns hos den åtgärden avser, så att sådan åtgärd inte företas på måfå för att se om man finner något av intresse (fishing expedition). Därutöver bör det antingen föreligga en sabotagerisk eller något annat beaktansvärt skäl. Integritetshänsyn till den som tredjemanskontrollen avser kan vara ett sådant skäl, i de få fall då han kan lida personligt eller ekonomiskt men av att tredje mannen via ett föreläggande får kännedom om identiteten. Slutligen finns det ett behov av tredjemanskontroll utan föregående föreläggande när ändamålet med utredningen kan gå förlorat, utan att man kan påvisa en konkret sabotagerisk. Det kan vara en omfattande skattekontroll där flera behöver kontrolleras samtidigt eller där man snabbt måste kunna följa en transaktionskedja genom ett stort antal personer. Eftersom en sådan kontroll endast bör få företas i mycket speciella fall, har vi funnit att det i lagtexten anges att det skall föreligga ett *betydande utredningsintresse* för en sådan och att det finns särskilda skäl att anta att utredningen eller fastställande av skatt, tull eller avgift lider men av ett föregående föreläggande.

När det gäller de närmare reglerna avseende beslutet och verkställandet hänvisas till författningskommentaren.

6.4.6 Särskilt om kontroll av handlingar på ADB

När det gäller möjligheten att granska handlingar som endast kan uppfattas med tekniskt hjälpmedel, dvs. vanligen ADB-lagrat material, stadgas för närvarande att revisorn skall ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel. Som framhållits tidigare har emellertid Datainspektionen meddelat föreskrifter som innebär att samtycke i princip alltid erfordras för att använda den reviderades

terminal. Med hänsyn till att ADB-revision i framtiden sannolikt även kommer att omfatta andra handlingar än räkenskaper, t.ex. elektronisk korrespondens, och den reviderade måste ha ett effektivt skydd för integritetskänsliga handlingar, fordras att skattemyndigheten inte fritt får söka i företagets ADB-system. Således motiverar både datasäkerhets- och integritetsskäl begränsningar i rätten att använda tekniskt hjälpmedel för att att söka i sådana system. Metoden att använda sig av en kopia är därför att föredra i flera avseenden. Det fordrar emellertid att skattemyndigheten kan förvissa sig om att det är en riktig kopia och att inget som får granskas har undanhållits.

Datastraffrättsutredningen har nyligen framlagt ett betänkande som även innehåller förslag till förändringar av bestämmelser på skatteområdet. Utredningen föreslår att bestämmelser om ökat skydd för ADB-lagrade handlingar förs in i bevissäkringslagen.[63] Vi delar i huvudsak utredningens uppfattning att skyddet för ADB-lagrad information bör förstärkas även på det skatterättsliga området. Bestämmelser behövs emellertid inte enbart i tvångsåtgärdslagen (bevissäkringslagen), utan även i taxeringslagen och i dylika bestämmelser i andra lagar.

Bestämmelserna innebär ett förbud mot tvångsåtgärder via telenät, dvs. att skattemyndigheten inte skall kunna koppla upp förbindelse med den reviderades dator via telenätet, ett krav på att exemplar av omhändertagen ADB-handling lämnas kvar hos innehavaren, om det kan ske, och en för ADB-området specialskriven proportionalitetsregel samt en möjlighet för domstol att meddela begränsningar i skattemyndighetens rätt att själv använda tekniska hjälpmedel (se författningskommentaren till 3 kap. 12 och 14 §§ TL samt 12 och 20 §§ tvångsåtgärdslagen).

Även granskning av ADB-lagrade handlingar skall i normalfallet ske i samråd med den reviderade. Vid sådant samråd är det naturligt att man diskuterar vilken teknisk utrustning och programvara som skall användas hos den reviderade, vilka register som skall granskas, vilka bearbetningar som skall göras och vem som skall ta fram uppgifterna med hjälp av ADB-utrustningen. Under revision bör den reviderade och skattemyndigheten därför finna en lösning som tillgodoser både kontrollintresset och behovet av att skydda integritetskänslig information. Det är också viktigt att man beaktar kostnadsaspekten. Eftersom den reviderade i normalfallet inte erhåller någon ersättning för sin medverkan bör skattemyndigheten noga överväga behovet av information, innan man begär att den reviderade skall ta fram den ur sina ADB-register. All information är naturligtvis bra att få, men ibland är marginalnyttan av ytterligare uppgifter liten. I kapitel 4 har vi påpekat att ersättning i ärenden om skatt, t.ex. en taxeringsrevision, kan förekomma i undantagsfall, nämligen om skattemyndigheten orsakar att utredningen blir betydligt mer omfattande än nödvändigt.

Kommer skattemyndigheten och den reviderade inte överens finns enligt förslaget två möjligheter. Den lindrigaste åtgärden är att man i samråd

[63]Se SOU 1992:110 s 58 ff och s 446 ff.

låter länsrätten avgöra vilket material som får granskas. Finns ett skyddsintresse kan den reviderade åberopas 3 kap. 13 § första stycket, fjärde punkten TL och begära att handlingen (ADB-informationen) undantas från granskning. Enligt 3 kap. 14 § TL kan rätten vidare besluta om sådana begränsningar i skattemyndighetens rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att handlingar, som bör undantas, inte skall bli tillgängliga för myndigheten. Revisionen kan sedan fortsätta under samverkan. Är det däremot omöjligt att få till stånd samverkan, kan tvångsåtgärder tillgripas enligt tvångsåtgärdslagen. Har kopia inte tillhandahållits eller har det inte kunnat kontrolleras om den stämmer överens med innehållet i den reviderades ADB-utrustning får skattemyndigheten bereda sig tillträde till ADB-utrustningen för att på egen hand ta fram informationen. Därvid gäller motsvarande bestämmelser om möjligheter att hos rätten begränsa tillgångar till sådan information (12 §) samt ett krav på proportionalitet vid användning av ADB. (20 §). Se vidare författningskommentaren.

Området är tekniskt komplicerat och under ständig utveckling, varför det är ändamålsenligt att Datainspektionen följer utvecklingen och meddelar ytterligare föreskrifter för att tillgodose behovet av datasäkerhet och integritetsskydd. Lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. gäller i dessa delar även enligt tvångsåtgärdslagen (se 20 §). Datalagsutredningen har emellertid i sitt slutbetänkande föreslagit att den nämnda lagen skall upphävas. I stället kommer skattemyndigheten att bli persondataansvarig, varvid den föreslagna datalagen blir direkt tillämplig vid ADB-revision. Enligt förslaget kommer Datainspektionen inte kunna meddela några generella föreskrifter om tillämpningen av datalagen vid behandling av personuppgifter i samband med granskning eller tillsyn. Däremot kommer det att finnas en möjlighet för inspektionen att, för att åstadkomma rättelse, i enskilda fall meddela villkor för behandlingen.[64]

Skulle Datalagsutredningens förslag leda till lagstiftning får detta således konsekvensen för det av oss framlagda förslaget. I och med att vi tagit fasta på den ordning som för närvarande råder vid utformningen av lagförslagen torde konsekvenserna emellertid begränsa sig till behovet av mer detaljerade förfarandenormer. Med Datalagsutredningens förslag, att Datainspektionen skall kunna meddela villkor i enskilda fall, kan emellertid praxis komma att utbildas.

6.4.7 Skydd av integritetskänsliga handlingar

Enligt våra direktiv bör det övervägas att göra möjligheterna att undanta handlingar generösare. I de allmänna övervägandena har vi redovisat skälen för och emot omdiskuterade skyddsintressen vid skattekontroll. Vi har därvid inte funnit skäl att införa någon möjlighet att få till stånd en allmän relevansprövning av varje handling man anser inte bör ingå i

[64]Se SOU 1993:10 s 247.

kontrollen, utan utgångspunkten skall vara att alla handlingar ingår vid skatterevision av att egen deklarations- och uppgiftsskyldighet fullgjorts, medan man vid tredjemanskontroll bör begränsa åtgärden till sådana handlingar som enbart rör kontrollerad rättshandling eller rättshandlingar (dock med undantag för tredjemanskontroller utan föregående föreläggan-den enligt tvångsåtgärdslagen där det finns särskilda skäl att inte namnge den som man egentligen avser att kontrollera). Undantag av handling från revision eller annan kontrollåtgärd skall i övrigt grunda sig på särskild undantagsbestämmelse.

För det första bör sådana handlingar som inte får beslagtas vid husrannsakan med anledning av brott inte heller omfattas av taxeringsrevision. Skälen för detta undantag i övrigt har redovisats ovan.

Ett andra undantag gäller skatterättsliga bedömningar som har sådan karaktär att de kan få betydelse vid en kommande skatteprocess i domstol. Skattemyndigheten och den enskilde kan bli motparter i en skatteprocess vid domstol. I en sådan process skall parterna vara jämställda och ha lika möjligheter att föra sin talan. En skatterättslig bedömning kan därvid aldrig bli föremål för editionsföreläggande. Med hänsyn till skatteförfarandets speciella karaktär och till att de skattskyldiga inhämtar skatterättsliga råd redan innan de företar rättsliga dispositioner som kan få betydande skatterättsliga konsekvenser kan, om sådana bedömningar måste lämnas ut, skattemyndigheten i praktiken vid en taxeringsrevision eller motsvarande åtgärd få tillgång till de rättsliga bedömningar den skattskyldige och hans rådgivare gjort. Därför fordras ett särskilt undantag för sådana skatterättsliga bedömningar. Ett sådant undantag måste dock begränsas så att det inte omfattar skattemyndighetens behov av att utreda de faktiska omständigheterna (se vidare författningskommentaren).

Tekniska företagshemligheter har särskilt högt skyddsvärde och ett undantag är därför påkallat för handlingar som innehåller sådan information. De skall endast kunna granskas om skattekontrollen annars skulle lida betydande men.

Slutligen föreslår vi att det införs en allmän avvägningsregel för sådana handlingar där det i övrigt finns ett skyddsintresse. Det bör i sådana fall vägas emot kontrollintresset.

Gemensamt för de två sistnämnda kategorierna är att det skall beaktas i vad mån uppgifter kan erhållas genom annan handling eller genom muntlig upplysning.

I övrigt hänvisas till författningskommentaren.

6.5 Övriga lagändringar

6.5.1 Inledning

Vi har ovan föreslagit ändringar i tredje och sjätte kapitlet taxeringslagen angående utredningen i taxeringsärenden och utökade möjligheter till domstolsprövning vid tvångsmedelsanvändning för att stärka rättssäker-

heten för enskilda vid inkomsttaxeringen. Genom ändringarna betonas att skatteutredningar i regel skall ske i samverkan och att en tydlig skillnad skall göras mellan samverkansåtgärder och tvångsåtgärder. Vi har även föreslagit att möjligheten att undanta integritetskänsliga uppgifter och handlingar från granskning utökas.

Frågor om rättssäkerhet vid beskattning har därvid främst diskuterats mot bakgrund av de förfaranderegler som återfinns i eller föreslagits införda i taxeringslagen. I praktiken kan samma bokförings- och affärshandlingar granskas för kontroll av olika skatter. De principiella överväganden som gjorts har således i sina huvuddrag samma relevans för och är lika angelägna beträffande andra utredningar om skatter och sådana avgifter som statsrättsligt utgör skatter. Följdändringar fordras därför även i övrig lagstiftning som innehåller motsvarande förfaranderegler.

Sådana bestämmelser återfinns i uppbördslagen (1953:272), lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1968:430) om mervärdeskatt, kupongskattelagen (1970:624), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter samt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Även tullagen (1987:1065) innehåller förfaranderegler. Dessutom hänvisas i flera andra lagar till förfaranderegler i lagen om punktskatter och prisregleringavgifter (se 1 kap. 1 och 2 §§ LPP).

De lagar som är aktuella att ändra har tillkommit under olika tider och innehåller specialregler som tar sikte på sådana situationer som är utmärkande för lagarnas tillämpningsområde. Även om de mer principella stadgandena genomgående går att återfinna i någon form har detta medfört att bestämmelserna fått en mycket skiftande utformning, vilket är till men för tillgängligheten och överskådligheten. Regler som är utmärkande och nödvändiga för speciallagens område måste givetvis finnas kvar. Vi föreslår dock som ett led i att stärka rättssäkerheten, att taxeringslagens systematik och formuleringar i ökad utsträckning får prägla liknande lagstiftning. Detta gäller främst reglerna om föreläggande och revision där variationerna är som störst. Inte minst för den enskilde torde förtydligandet innebära att jämförelser mellan regelsystemen underlättas. En harmonisering av reglerna kan även i viss mån underlätta och främja effektiviteten och enhetligheten i rättstillämpningen.

Beträffande utformningen av ändringsförslagen hänvisas i huvudsak till vad som sagts om de föreslagna ändringarna i taxeringslagen och upprättade lagtextförslag. I det följande ges några kortfattade kommentarer till de föreslagna ändringarna i de olika lagarna.

6.5.2 Uppbördslagen (1953:272)

Uppbördslagen innehåller bl.a regler om arbetsgivares skyldighet att verkställa preliminärskatteavdrag. Regler för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts finns i 78 §.

Arbetsgivare skall i sin bokföring eller i andra anteckningar, ha uppgifter om arbetstagare, utbetalda löner och skatteavdrag. Efter anmaning skall arbetsgivare lämna dessa uppgifter till skattemyndigheten. Vi föreslår förutom redaktionella ändringar att termen anmana byts ut mot förelägga.

Revision får ske hos arbetsgivare som har att göra skatteavdrag på arbetstagares lön och hos den som har ansökt om F-skattsedel för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga. Vi föreslår i den delen inga ändringar i sak. Däremot föreslås att en möjlighet till taxeringsbesök införs då detta kan vara en smidig och praktisk lösning för att undvika onödig skriftväxling.

6.5.3 Lagen (1959:295) om sjömansskatt

I lagen om sjömansskatt föreslås vissa redaktionella ändringar och en harmonisering till de regler som föreslagits gälla i taxeringslagen. Även här föreslås att en motsvarighet till taxeringsbesök enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen införs.

6.5.4 Lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Lagen om mervärdeskatt innehåller både materiella och formella regler om mervärdeskatt. Regler om skattekontroll återfinns i 25-29 §§. I 26 och 28 §§ ges regler om föreläggande och revision.

Vi föreslår att möjligheten till föreläggande och revision kvarstår i sina huvuddrag men att de utformas efter föreslagna ändringar i 3 kap. taxeringslagen. Enligt nuvarande regler får skattemyndigheten förelägga den deklarationsskyldige eller näringsidkare som köpt, sålt eller tillhandahållit annan näringsidkare skattepliktig vara. Här föreslås att skattemyndigheten får förelägga även annan person att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över fotokopia av handling angående rättshandling som han ingått med deklarationsskyldig eller näringsidkare om det föreligger ett betydande utredningsintresse för sådan kontroll (se avsnitt 6.4.4).

6.5.5 Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) är en förfarandelag för i lagen angivna lagar om punktskatter och prisregleringsavgifter. Lagens tredje kapitel innehåller bestämmelser om skattekontroll.

Den skattskyldige är skyldig att redovisa skatten till beskattningsmyndigheten genom att lämna en deklaration. Vid granskningen av deklarationen får beskattningsmyndigheten förelägga den deklarationsskyldige att lämna de upplysningar som behövs för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga eller annars för beskattningen. Föreläggandet får även avse prov och beskrivning på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Beskattningsmyndigheten får vidare förelägga den deklarationsskyldige att visa upp de handlingar som behövs

för kontroll av deklarationen. Föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att den skattskyldige annars inte följer föreläggandet. Även 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, får föreläggas att lämna uppgifter eller visa upp handling. Detta gäller också den som 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.

Vi föreslår att bestämmelserna om föreläggande i huvudsak skall kvarstå oförändrade. Vad gäller möjligheten till skatterevision föreslår vi att taxeringslagens formuleringar och disposition används även i denna lag. Beträffande de materiella ändringar som blir aktuella kan följande särskilt anmärkas.

Enligt nuvarande regler om skatterevision kan revisionsåtgärder vidtas mot den som är skattskyldig eller *den som skäligen kan antas vara detta eller den som avses i 5* § (se ovan). Att revision får vidtas hos den som skäligen kan antas vara skattskyldig är en bestämmelse som inte motsvaras av någon regel i taxeringslagen. Detta beror på att taxeringsrevision får ske för att kontrollera uppgiftsskyldighet. I sammanhanget krävs alltså inte att det är fråga om skattskyldigs uppgiftsskyldighet. Skatterevision enligt LPP får emellertid ske för att kontrollera skattskyldighet, vilket gör att bestämmelsen här har sitt berättigande. Regeln bör därför kvarstå. Att skatterevision får företas hos den som avses i 3 kap. 5 § LPP innebär ett tillåtande av tredjemansrevisioner. Vi föreslår här i enlighet med vad som föreslagits tidigare beträffande taxeringsrevision att denna möjlighet utan föregående föreläggande tas bort.

Vad gäller LPP:s revisionsregler i övrigt föreslår vi att dessa omstruktureras med taxeringslagen som förebild och att de ändringar med det undantag som nämnts ovan förs in i lagen. Även reglerna för undantagande av handlingar bör ändras med förslaget till ändringar i taxeringslagen som förebild. Beträffande de allmänna motiveringar som ligger bakom de materiella ändringarna hänvisas till vad som anförts tidigare beträffande taxeringslagen.

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

Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare innehåller regler om uppbörd av arbetsgivaravgifter enligt lagen (1991:691) om socialavgifter. Regler om revision m.m. finns i 26 och 27 §§. Vi föreslår, förutom redaktionella ändringar, att ordet anmana ersätts av förelägga samt att en motsvarighet till taxeringsbesök enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen införs.

6.5.7 Tullagen (1987:1085)

Tullagen innehåller regler om tull och annan skatt som tas ut vid införsel av varor och tullverkets övervakning av införsel och utförsel av varor. Tullverkets kontrollverksamhet behandlas i 61-79 §§. De kontrollmöjligheter som ges är av skiftande slag, men de som är aktuella i detta sammanhang är möjligheterna till föreläggande enligt 75 § tullagen.

I denna paragraf stadgas bl.a att tullmyndigheten för kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt får förelägga den uppgiftsskyldige, eller den för vars räkning en vara förts in eller ut att tillhandahålla räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten. Även annan som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift som är av betydelse för kontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar kan föreläggas att tillhandahålla handlingar som behövs för kontrollen. Enligt 76 § skall tullmyndigheten förordna en eller fler tjänstemän att verkställa granskning enligt 75 §. Tullmyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för granskningen.

Av detta följer att 75 § inte enbart ger möjlighet till föreläggande att lämna uppgifter eller ge in handlingar utan även ger möjlighet till revisionsåtgärder. Vi föreslår att detta får komma till klarare uttryck i lagtexten och att reglerna utformas i enlighet med föreslagna regler i taxeringslagen. Möjligheten till föreläggande bör därvid behållas beträffande den krets som träffas av nuvarande lydelse av 75 §. I lagen bör dessutom anges att revision endast kan komma ifråga hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos annan juridisk person än dödsbo.

Vi föreslår även att reglerna om handlingar och uppgifter som får undantas granskningen ändras i enlighet med vad som anförts beträffande motsvarande regler i taxeringslagen.

6.5.8 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Kontrolluppgift skall lämnas för uppgifter till ledning för taxering av andra än av uppgiftslämnaren själv och för registrering av preliminär skatt som har innehållits genom skatteavdrag. Sådan uppgift lämnas enligt 3 kap. lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter bl. a. om lön, sjukpenning och räntor m.m. Länsrätten får, enligt enligt 3 kap 3 §, om det finns synnerliga skäl på framställning av en uppgiftsskyldig som förelagts att lämna kontrolluppgift och som enligt bestämmelserna i 3 kap. skall lämnas först efter föreläggande, befria honom från denna skyldighet när uppgiften omfattas av den uppgiftsskyldiges tystnadsplikt eller särskilda omständigheter i annat fall gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom. Bestämmelsen korresponderar med 3 kap. 6 § taxeringslagen om möjligheten för en skattskyldig som före-

lagts att lämna upplysningar eller visa upp handlingar att befrias från denna skyldighet.

Vi har ovan föreslagit att möjligheten till befrielse från att lämna uppgift utvidgas, vilka återfinns i 3 kap. 13 § taxeringslagen. De resonemang som har förts där har motsvarande betydelse i detta sammanhang. Vi föreslår därför att i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter en hänvisning till taxeringslagens bestämmelser. För att länsrätten lättare skall kunna bedöma om en uppgift skall undantas från granskningen föreslås även att den uppgiftsskyldige får upprätta en kontrolluppgift med den begärda uppgiften och att denna sedan skickas till länsrätten för prövning. Beträffande förfarandereglerna i övrigt hänvisas till förslaget till 3 kap. 14 § taxeringslagen.

6.5.9 Övrig lagstiftning

Beträffande kupongskattelagen (1970:624) och lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. föreslås endast sådana mindre justeringar att vi endast hänvisar till lagtextförslagen.

7 Meddelararvoden

Vårt förslag: Efter att ha undersökt de krav som tryckfrihetsförordningen och yttrandefrihetsgrundlagen ställer på anonymitetsskyddet för meddelare samt den konflikt som kan föreligga mellan anonymitetsskyddet och skattekontrollen har vi funnit att det inte finns något skäl att införa en särskild skatt för meddelararvoden.

För det fall man ändå anser att en sådan skatt bör införas har vi tagit fram ett förslag till lag om skatt på arvode till anonym meddelare. Den är utformad som en punktskatt på meddelararvodet, där utbetalaren är skattesubjekt. Identiteten på mottagaren blir av ersättningen därmed aldrig känd. Skatten uppgår till samma belopp som det utbetalade arvodet och är avdragsgill för utbetalaren.

7.1 Bakgrund

I samband med en av Riksskatteverket planlagd taxeringsrevision 1975, bl.a. mot ett antal tidningsföretag, aktualiserades frågan om hur tidningsföretagen skulle förfara med sina verifikationer för att inte röja anonymiteten för meddelare. Svenska tidningsutgivareföreningen utsände då till sina medlemsföretag ett cirkulärmeddelande, där man rekommenderade tidningarna att vid taxeringsrevision inte lämna ut några verifikationer som kan röja anonymiteten för tidningens meddelare. Som grund för sin vägran bör tidningarna ange att rätten till anonymitet är reglerad i tryckfrihetsförordningen (3 kap.) och att reglerna i denna grundlag tar över bestämmelserna i 56 § taxeringsförordningen som i detta sammanhang åberopas av skattemyndigheterna, framhöll man i cirkulärskrivelsen.[1]

Frågan återkom 1978 i en riksdagsmotion och den kom under 1980-talet att beröras av några utredningar. Tvångsmedelskommittén, Pressens samarbetsnämnd och Svenska tidningsutgivarföreningen har i skrivelser

[1]Se Riksskatteverkets remissvar 1975-11-27 (RSV Dnr 493/75-225), över Massmedieutredningens betänkande (SOU 1975:49) s 4, där man också framhåller att det kan råda delade meningar i frågan om anonymitetsskyddets räckvidd contra taxeringsrevision m.m. (se vidare nedan om RSV:s uppfattning).

till Finansdepartementet föreslagit att man inför en särskild skatt (en definitiv källskatt eller en "konsumtionsskatt") på arvoden till meddelare. Förslagen har emellertid inte lett till några lagstiftningsåtgärder. Skrivelserna har nu överlämnats till oss och i våra direktiv har vi fått i uppdrag att utreda frågan.

Först redovisas den hittills förda diskussionen och vår bedömning av frågan huruvida det föreligger någon konflikt mellan anonymitetsskyddet och skattekontrollen. Därefter behandlas frågan om en särskild skatteform och slutligen vårt förslag till lösning av frågan.

7.2 Arvoden och anonymitet

7.2.1 Skattereglerna

Om någon utför en prestation åt någon annan och tar betalt för det är ersättningen normalt skattepliktig som inkomst av tjänst (31 § kommunalskattelagen). Tar någon betalt för ett tips eller för att ta reda på något, författa en artikel, uttala sig eller dylikt skall uppgift om inkomsten således lämnas i självdeklarationen. Vidare skall den som betalat ut ersättningen lämna kontrolluppgift till skattemyndigheten om det som mottagaren fått sammanlagt uppgått till minst 100 kr för hela året (3 kap. 4-5 §§ lagen [1990:325] om självdeklaration och kontrolluppgifter). Beloppen är socialavgiftsgrundande om de överstiger 100 kr och dessutom skall preliminärskatteavdrag göras.

Om någon bedriver förvärvsverksamheten yrkesmässigt och självständigt är inkomsten i stället skattepliktig i inkomstslaget näringsverksamhet (21 § kommunalskattelagen). Yrkesmässigt och självständigt bedriven meddelarverksamhet torde emellertid inte vara särskilt vanlig, men om så skulle vara fallet, betalas ersättning mot faktura eller liknande och mottagaren av ersättningen ansvarar för inbetalning av preliminärskatt och uppbörd av socialavgifter (under förutsättning att mottagaren har F-skattebevis).[2]

I båda fallen utgör utbetalda ersättningar och, i första fallet, erlagda arbetsgivaravgifter avdragsgilla omkostnader i utbetalarens näringsverksamhet. Enligt 1 § bokföringslagen (1976:125) är näringsidkare bokföringsskyldig och enligt 2 § samma lag skall denna fullgöras på sätt som överensstämmer med *god redovisningssed*. Bestämmelser om skyldigheten att föra och bevara underlag för skattekontroll finns också i 4 kap. 1 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. För kontroll av att den egna skattskyldigheten och kontrolluppgiftsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt sätt får skattemyndigheten enligt 3 kap. 8 § taxeringslagen (1990:324) besluta om *taxeringsrevision* hos den som är bokföringsskyldig (se vidare kap 6 ovan om omfattningen av sådan kontroll).

[2]Se prop 1991/92:112 ang de nya uppbördsformerna som trätt i kraft 1993.

Sammanfattningsvis måste den som betalar ut ersättning översända en *kontrolluppgift* till skattemyndigheten och till den skattskyldige. Den som erhållit ersättningen skall redovisa den i sin *självdeklaration* eller, om mottagaren bedriver verksamheten som näringsverksamhet, redovisa mottaget belopp i sin bokföring. Hos utbetalaren måste det finnas *underlag* i bokföringen i sådan omfattning som *god redovisningssed* påkallar. Bokföringen, både hos utbetalaren och mottagaren (om han har näringsverksamhet), kan bli föremål för *taxeringsrevision*.

7.2.2 Anonymitetsskyddet

Nuvarande regler

Våra grundlagar värnar inte bara om yttrandefriheten utan också om rätten till information. Det s.k. meddelarskyddet brukar sägas bestå av två komponenter, *dels* frihet från åtal och straff för den som lämnar ett meddelande för publicering, även om detta skulle vara brottsligt till sitt innehåll, *dels* om rätt till anonymitet för sådan meddelare.[3] Det är enbart den sistnämnda aspekten som här är aktuell, men den måste naturligtvis ses i sitt sammanhang. I detta avsnitt ges en översikt av reglerna i tryckfrihetsförordningen, deras historia och deras syfte, i den mån det är relevant för meddelararvoden.

Enligt 1 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen (TF) står det envar fritt att, i alla de fall då ej annat föreskrivs i tryckfrihetsförordningen, *meddela uppgifter och underrättelser* i vad ämne som helst för offentliggörande i tryckt skrift till författare eller annan som är att anse som upphovsman till framställning i skriften, till skriftens utgivare eller, om för skriften finns särskild redaktion, till denna eller till företag för yrkesmässig förmedling av nyheter eller andra meddelanden till periodiska skrifter. Vidare äger envar rätt att, om ej annat följer av tryckfrihetsförordningen, *anskaffa uppgifter och underrättelser* i vad ämne som helst för att offentliggöra dem i tryckt skrift eller för att lämna sådant meddelande. En motsvarande bestämmelse finns i 1 kap. 2 § yttrandefrihetsgrundlagen (YGL).

Enligt 3 kap. 1 § TF är varken författare eller meddelare *skyldig att sätta ut sitt namn* eller sin pseudonym på skriften. Denna anonymitetsrätt gäller även till förmån för utgivare till skrift som inte är periodisk. Till skydd för anonymiteten stadgas sedan i 3 kap 3 § TF att *den som tagit befattning med* tillkomsten eller utgivningen av tryckt skrift eller med framställning som var avsedd att införas i tryckt skrift och den som har varit *verksam inom företag* för utgivning av tryckta skrifter eller inom företag för yrkesmässig förmedling av nyheter eller andra meddelanden till periodiska skrifter *inte får röja* vad han därvid erfarit om vem som är författare eller har lämnat meddelande med stöd av meddelarfriheten i 1 kap 1 § TF (se ovan) eller *är utgivare* av skrift som inte är periodisk. Undantag görs sedan för ett antal brott samt då antingen *samtycke*

[3]Se prop 1975/76:204 s 93.

lämnats eller då domstol av hänsyn till ett allmänt eller enskilt intresse finner det vara av synnerlig vikt att uppgift om identiteten lämnas vid vittnesförhör eller förhör med part under sanningsförsäkran.

Motsvarande bestämmelser finns i 2 kap. 1 och 3 §§ YGL varvid skyddet dock avser *upphovsmannen* till ett radioprogram, en film eller en ljudupptagning, den som har *tillhandahållit den* för offentliggörande, den som *framträtt* i sådan framställning samt den som har *lämnat uppgifter* för offentliggörande (dvs. meddelare).

Myndighet får enligt 3 kap. 4 § TF *inte efterforska* författaren till framställning som införts eller varit avsedd att införas i tryckt skrift, den som utgivit eller avsett att utgiva framställning i sådan skrift eller den som lämnat meddelande med stöd av meddelarfriheten i 1 kap. 1 § TF (se ovan), i vidare mån än som erfordras för åtal eller annat ingripande mot honom som ej står i strid med tryckfrihetsförordningen. Jfr motsvarande stadgande i 2 kap. 4 § YGL.

Anonymitetsskyddet i 3 kap. 3 och 4 §§ TF är sanktionerat i den följande 5 §, där straff kan ådömas den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter sin tystnadsplikt eller uppsåtligen efterforskar identiteten på de nämnda skyddade personerna. Jfr motsvarande bestämmelse i 2 kap. 5 § YGL.

Reglernas motiv

Anonymitetsskyddet för författare har sedan lång tid tillbaka utgjort en ledande grundsats för den svenska tryckfrihetsrätten.[4] Det framhölls vid revideringen av bestämmelserna efter andra världskriget att författares anonymitetsrätt måste framförallt *bedömas ur synpunkten av dess betydelse för främjande av syftet med allmän tryckfrihet*. Därvid hänvisades till ett uttalande från 1912, där det framhålls att hänsynen till den sociala omgivningen (familj, förmän, kamrater, affärsförbindelser o.s.v.) och fruktan för andligt eller ekonomiskt obehag från dess sida utövar hos oss ett övermäktigt tryck på den enskildes yttrandefrihet. Anonymitetsskyddet är mot detta tryck *säkerhetsventilen* som i många fall ensam möjliggör "att ord sägas, som böra bliva uttalade, fakta framdragas, som böra bliva framdragna".[5]

Meddelares anonymitetsskydd utvecklades först i praxis ur författares skydd och ur principen att delaktighetsansvar vid tryckfrihetsbrott är uteslutet. 1944 års tryckfrihetssakkunniga fann att räckvidden hos skyddet i viss mån var oklar och föreslog därför att det skulle göras tydligare, bl.a. avseende den personkrets som mottager meddelandet samt att det inte borde spela någon roll om meddelandet leder till publicering av uppgifterna eller ej.[6] Remissbehandlingen resulterade i att departementschefen föreslog ytterligare förstärkning av den rättsliga regleringen.[7]

[4]Se SOU 1947:60 s 80 ff.
[5]Se SOU 1947:60 s 83.
[6]Se SOU 1947:60 s 50 ff.
[7]Se prop 1948:230 s 87 ff.

1949 antogs i enlighet härmed en ny tryckfrihetsförordning med tydligare regler för både författares och meddelares anonymitetsskydd.

Under 1970-talet arbetade Massmedieutredningen med ett förslag till en ny Massmediegrundlag (redovisat i SOU 1975:49). Yttrandefrihetens omfattning utanför tryckfrihetsrätten kom att utredas vidare, men redan 1976 beslöts ett antal ändringar i tryckfrihetsförordningen, vilka grundade sig på Massmedieutredningens betänkande. Återigen kom frågan om anonymitetsskyddets omfattning att behandlas, denna gång särskilt avseeende meddelares skydd. Kretsen av personer som har tystnadsplikt avseende identiteten hos de personer som åtnjuter anonymitetsskydd vidgades och anonymiteten fick inte längre utan vidare röjas vid vittnesförhör eller partsförhör under sanningsförsäkran, utan det fordrades därefter att domstolen finner det vara av synnerlig vikt att uppgift lämnas. Vidare kom det i rättspraxis utbildade förbudet mot efterforskning av källan till en uppgift eller ett uttalande i tryckt skrift då tryckfrihetsförordningen inte medger ingripande mot författaren eller uppgiftslämnaren till uttryck i grundlagen.

Departementschefen framhöll i anslutning till förslaget att det är av stor vikt, särskilt för pressens arbetsmöjligheter, att författare och uppgiftslämnare som önskar vara anonyma skyddas så långt det är möjligt.[8] De anförda allmänna skälen till meddelarskyddet påminner om de skäl som angavs redan 1912 (jfr ovan):

> Jag finner det angeläget att framhålla att straffrihet för meddelare inte betyder att offentliga tjänstemän är skyldiga att i motsvarande mån lämna upplysningar till t.ex. pressen om känsliga förhållanden. Innebörden av en särskild tryckfrihetsrättslig meddelarfrihet är i stället att det allmänna — med tanke på de viktiga intressen som informationsfriheten representerar — överlåter åt den enskilde att, utan risk för repressalier, själv bedöma om det är önskvärt eller försvarligt att förmedla vissa uppgifter för offentliggörande. Man kan räkna med att han därvid beaktar de skyddsintressen som en vanligtvis gällande tystnadspliktsregel värnar om, liksom sin uppfattning om hur informationsmottagaren kommer att handskas med stoffet. Sammanfattningsvis anser jag alltså att farhågorna för att ett särskilt skydd för dem som meddelar uppgifter till publicister skall leda till återkommande skador är överdrivna. Liksom hittills bör man för framtiden i stor utsträckning kunna förlita sig på massmediernas och uppgiftslämnarnas omdöme och ansvarskänsla.[9]

Längre fram fortsätter han:

> Hittills har närmast varit tal om meddelares frihet från straffansvar och liknande rättsverkningar. Fråga är dock om inte anonymitetsrätten är den viktigaste komponenten i skyddet för nyhetskällorna. Det kan med fog antas att det, om inga skyddsbestämmelser fanns, mindre skulle vara fruktan för straff än fruktan för omgivningens — t.ex. överordnades och arbetskamraters — reaktion som skulle avhålla en person från att dra fram betydelsefulla omständigheter i ljuset.

[8] Se prop 1975/76:204 s 110.
[9] Se prop 1975/76:204 s 95.

> Anonymitetsrätten sträcker givetvis också sin verkan in på det område där det är juridiskt fullt tillåtet att lämna underrättelser, vare sig det sker för offentliggörande i tryck eller för annat syfte.[10]

Det sagda har i det väsentliga sin giltighet också när det gäller författare till tryckt skrift, framhåller departementschefen. När det gäller konflikten mellan anonymitetsskyddet och diverse tvångsåtgärder ansåg han inte att sådana föreskrifter borde upptas i grundlag. En annan sak, fortsatte han, är att grundlagens bestämmelser om anonymitetsskyddet givetvis kommer att *bli vägledande för de avvägningar* som bör göras i vanlig lagstiftning mellan behovet av att skydda informationskällorna och att tillgodose de intressen som har motiverat införandet av olika tvångsmedel.[11]

Tvångmedelskommittén påpekade särskilt att genom anonymitetsskyddet motverkas betänkligheter och obenägenhet och undanröjs ett psykologiskt hinder mot publiceringen av uppgifter och synpunkter av ömtålig och kontroversiell natur. Anonymitetsintresset är i första hand enligt Tvångsmedelskommittén avsett att främja allmänhetens och förtroendevaldas möjligheter att via tryckta skrifter och andra medier få insyn i offentlig såväl som privat verksamhet och information om skilda samhällsförhållanden. Skyddet har därför inte tillkommit för författares och meddelares egen skull, utan det är ett allmänt intresse att författare, pressmän, radio- och TV-reportrar m.fl. får den information de behöver för att kunna fullgöra en undersökande, granskande och opinionsbildande verksamhet, och av att de inlägg författare kan göra i den offentliga debatten ur egna källor blir så rikt flödande som möjligt.[12]

7.2.3 Konflikt mellan anonymitetsskydd och skattekontroll?

Riksskatteverket påpekade i sitt remissvar över Massmedieutredningens betänkande bl.a. att taxeringsrevision inte genomförs för att söka utröna vem som är meddelare till massmedia och att åtgärder i samband med revisionen därför i princip synes vara tillåtna, såväl enligt tryckfrihetsförordningen som enligt förslaget till massmediegrundlag.[13] Samtidigt framhöll man emellertid att man inte vill bestrida att anonymiteten på sätt och vis kan tänkas bli röjd när taxeringsmyndigheten granskar handlingar som rör t.ex. frågan om ett tidningsföretag på ett riktigt sätt fullgjort sin skyldighet att lämna kontrolluppgift till ledning för meddelares taxering. Det är vanligt förekommande att det på de interna redovisningshandlingarna hos tidningsföretagen anges den närmare grunden för utbetalning, men samtidigt påpekade RSV att denna redovisningsrutin torde kunna ändras. Därefter anför man följande:

[10]Se prop 1975/76:204 s 95 f.
[11]Se prop 1975/76:204 s 110 f.
[12]Se SOU 1984:54 s 86 f.
[13]Se Riksskatteverkets yttrande över massmedieutredningens betänkande "Massmediegrundlag" (SOU 1975:49) 1975-11-27, RSV Dnr 493/75-225.

En taxeringsrevision kan alltså komma i viss konflikt med anonymitetsskyddet. Att taxeringsrevisor har lagstadgad tystnadsplikt och att upprättade revisionspromemorior omfattas av sekretess medför visserligen ett visst skydd för meddelaren men innebär principiellt sett inte att denna konflikt undviks. Samma intressekonflikt kan sålunda uppkomma i fråga om taxeringsrevision som vid beslag och husrannsakan. Med hänsyn till att taxeringsrevision som tidigare nämnts skall kunna äga rum utan särskild anledning är saken betydelsefull för ett effektivt bedrivande av taxeringsarbetet.

Utredningen om anonymitetsskydd vid beslag och husrannsakan gjorde studiebesök hos ett antal massmedieföretag och konstaterade bl.a. följande avseende det anonymitetsskyddade materialet hos medieföretag:

Handlingar som kan förmedla upplysning om upphovsman eller meddelares identitet tillkommer dock inte endast i redaktionellt sammanhang. Då en utomstående person har lämnat en upplysning till en tidning förekommer att tidningen utbetalar ersättning härför. Gången är därvid vanligen den att den som har tagit emot meddelandet fyller i en betalningsanvisning. Denna upptar som regel uppgiftslämnarens namn, adress och personnummer samt ersättningens storlek och det "tips" ersättningen avser. Anvisningen överlämnas till tidningens administrativa avdelning i och för utbetalning av ersättningen. Handlingen arkiveras sedan som verifikation på den skedda utgiften. Från anonymitetssynpunkt känsliga uppgifter finns därmed också bland företagets kamerala handlingar, som annars kan särskiljas från handlingar inom den redaktionella verksamheten.[14]

Utredningen framhåller att massmediernas medarbetare bestämt avvisar alla försök att få reda på källorna till artiklar och reportage och att ansträngningar görs att förvara anonymitetsskyddat material på sådant sätt att detta inte kommer i obehörigas händer. Man konstaterar att ett ingripande på ett medieföretag, t.ex. i form av husrannsakan, därför kan innebära särskilda risker för att skyddad identitet röjs, framförallt om ingripandet riktar sig mot handlingar.[15] Skyddet är i tryckfrihetslagen utformat som ett förbud för anställda vid medieföretag att röja identiteten, men skyddet borde enligt utredningens mening ges en motsvarande omfattning när uppgifter om identitet finns i exempelvis en skriftlig handling.[16] Utredningen föreslog därför regler som begränsade rätten till beslag av handlingar hos medieföretag och journalister samt särskilda restriktioner angående husrannsakan på sådana ställen.[17] Slutligen bör nämnas att utredningen särskilt redogjorde för några aspekter avseende taxeringsrevision och bevissäkring för skatte- och avgiftsprocessen, vilket dock huvudsakligen låg utanför utredningens uppdrag. Man framhöll därvid att även de kamerala handlingarna hos ett tidningsföretag ofta innehåller uppgifter om meddelare, vilket är fallet när tidningen lämnat

[14]Se SOU 1976:36 s 50.
[15]Se SOU 1976:36 s 50 f.
[16]Se SOU 1976:36 s 58.
[17]Se 27 kap 2 § och 28 kap 1, 4 §§ förslaget till lagtextändringar av rättegångsbalken (s 17 ff i betänkandet).

ersättning för uppgifter som erhållits.[18] Utredningens förslag till särskilda avvägningsregler för att tillgodose tryckfrihetsförordningens bestämmelser ledde emellertid inte till någon lagreform.

I sitt yttrande över detta förslag framhöll RSV att reglerna om *undantagande av handlingar* från revision (synnerliga skäl) utan tvekan givit ett visst skydd för anonymitetsintresset, men att det begränsas av att handlingarna ändå kan granskas under tiden frågan om undantagande prövas av länsrätten.[19] Denna invändning har emellertid inte längre samma relevans sedan en regel om *försegling* infördes 1987 i 19 § bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen. Vidare redogörs för det bristande sekretesskyddet för omhändertagna handlingar. Man förordar avslutningsvis att förhållandet mellan taxeringsrevision och anonymitetsskydd utreds.

I motionen 1978/79:1687 anfördes bl.a. att taxeringsrevision framtvingar framläggande av en tidnings hela bokföring, i vilken det angivs t.ex. vad som utbetalats till olika bidragsgivare — både författare och meddelare — till tidningen. Bokförlag kan enligt motionärerna vara i ett liknande läge. Av intresse är särskilt bevissäkringslagens hjälpmedel beslag och eftersökning, påpekas det. Motionen mynnar ut i ett förslag till en komplettering av 3 kap. 4 § tryckfrihetsförordningen med innebörden att allmänt organ inte får besluta om åtgärd, varigenom författaren, utgivaren eller meddelaren kan antas bli röjd, om inte åtgärden erfordras för vissa i TF angivna brott eller att det eljest i lag uttryckligen sagts att sådant röjande må ske. Konstitutionsutskottet ansåg, liksom motionärerna, det vara otillfredställande att rättsläget medgav det allmänna att genom olika ingripanden åsidosätta det tryckfrihetsrättsliga anonymitetsskyddet utöver de inskränkningar som är tillåtna enligt tryckfrihetsförordningen. Utskottet var inte berett att utan föregående utredning tillstyrka den i motionen föreslagna ändringen av tryckfrihetsförordningen, men förutsatte att frågan skulle bli föremål för överväganden under arbetet i Yttrandefrihetsutredningen och Tvångsmedelskommittén.[20]

Yttrandefrihetsutredningen konstaterade att det förekommer att tidningar och andra nyhetsföretag lämnar ersättning i pengar för meddelanden om nyheter. En sådan utbetalning skall i enlighet med bokföringslagen noteras i företagets bokföring och den skall tillsammans med underlaget för den bl.a. utvisa till vem betalningen har skett. Uppgifter om utbetalningen skall lämnas till beskattningsmyndigheterna och taxeringsrevision får äga rum hos var och en som enligt lag är skyldig att lämna deklaration eller uppgifter. Efter detta konstaterande av förhållandena uttalar man följande:

> De förhållanden som nu har beskrivits innefattar en lucka i skyddet för nyhetskällornas anonymitet. Genom att ta del av massmedieföre-

[18]Se SOU 1976:36 s 82.
[19]Se RSVs yttrande 1976-11-04, dnr 1245/76-225.
[20]Se KU 1978/79:34.

tagens bokföring kan den som utför taxeringsrevisionen få kännedom om vilka som har lämnat meddelanden eller annat material till ett massmedieföretag för publicering. Visserligen gäller enligt sekretesslagen en oinskränkt sekretess hos beskattningsmyndigheten för uppgifter som på detta sätt har kommit till dess kännedom. Icke desto mindre kan möjligheten att uppgifter om meddelare kommer utanför massmedieföretagets kontroll tänkas hämma flödet av meddelanden till företaget. Denna risk bör tas bort.[21]

Tvångsmedelskommittén föreslog införandet av en lag med enhetliga regler om användandet av tvångsmedel (tvångsmedelslagen). Till *tvångsmedel* hänförs enligt förslaget bl.a. eftersökning och beslag enligt bevissäkringslagen och föreläggande av vite, vilket kan ske vid beslut om taxeringsrevision, samt verkställighet enligt betalningssäkringslagen.[22] Vidare uppställdes allmänna begränsningar för användande av tvångsmedel (regler om proportionalitet) samt särskilda begränsningar i vissa fall, bl.a. för att skydda anonymiteten enligt tryckfrihetsförordningen. Tvångsmedel skulle i dessa senare fall endast få användas om dess ändamål finnes vara ännu viktigare än skyddet för uppgiften, varvid skyddsintresset skall tillmätas synnerlig vikt.[23] Ett skatteutredningsintresse skulle enligt förslaget inte annat än i sällsynta undantagsfall kunna anses väga så tungt att det tar över skyddsintresset för anonymiteten.[24] Kontrolluppgiftsrevision hos t.ex. tidningsföretag skulle fordra klara indikationer på att kontrolluppgifter på för låga belopp lämnas för vissa anställda i ett företag eller inte lämnas alls.[25]

Förslaget genomfördes inte i denna del. En klar majoritet av remissinstanserna intog en negativ hållning till den föreslagna regleringen till skydd för oavsiktligt röjande. De menade att det blivit alltför omfattande och att det finns risk för att det uppstår ett s.k. tvångsmedelsfrälse.[26]

Några andra frågor som behandlades av kommittén och sedermera av departementschefen är av särskilt intresse i detta sammanhang. Tvångsmedelskommittén framhöll bl.a. att *efterforskningsförbudet* i 3 kap. 4 § TF, i de fall det gäller, är tillämpligt på varje åtgärd som vidtas *i uppsåt att utröna* författares, utgivares eller meddelares identitet. Avgörande blir uppsåtet, inte åtgärdens natur. För straffprocessens del kompletteras tryckfrihetslagen med regler i rättegångsbalken, bl.a. om förbud mot förhör i syfte att utröna anonymitet, förbud mot beslag i sådana fall där vittnesförhör inte får hållas samt begränsningen av husrannsakan och kroppsvisitation till sådana fall där beslag kan komma i fråga.[27] Tvångsmedelskommittén fortsätter:

[21]Se SOU 1983:70 s 129.
[22]Se SOU 1984:54 s 11 (2 § lagtextförslaget) och s 74 f.
[23]Se SOU 1984:54 s 11 ff (särskilt 7, 9 och 10 §§ i lagtextförslaget).
[24]Se SOU 1984:54 s 126.
[25]Se SOU 1984:54 s 129.
[26]Se sammanfattningen av remissinstansernas synpunkter i prop 1988/89:124 s 33.
[27]Se SOU 1984:54 s 84 och prop 1988/89:124 s 34

> Varken i rättspraxis eller i den rättsliga litteraturen har närmare diskuterats om av anonymitetsrätten kan, trots att ingen uttrycklig föreskrift finns därom, anses följa en skyldighet för myndighet och annat allmänt organ att ta särskild hänsyn till anonymitetsrätten och vidta särskilda försiktighetsåtgärder vid utövningen av befogenheter som kan äventyra denna. Som exempel kan nämnas att man vid taxeringsrevision hos företag, där tystnadsplikt gäller enligt 3 kap. 3 § TF, skulle kunna vidta försiktighetsåtgärder så att man undgår att avslöja någons identitet där det går att förhindra med förhållandevis enkla medel. Det förefaller inte uteslutet att en sådan grundsats kan komma att utbilda sig i rättspraxis. Däremot lär i praxis inte kunna utvecklas någon grundsats om att tvångsmedel alls inte får användas om risk finns att därvid någons identitet avslöjas. Här ställs man i stället inför en fråga om avvägning mellan anonymitetsintresset och det intresse som tvångsmedlet skall tjäna.[28]

Vidare påpekade Tvångsmedelskommittén att det i fråga om tvångsmedel utanför rättegångsbalkens reglering inte finns någon direkt anknytning mellan vittnesreglerna och tvångsmedlen motsvarande den i rättegångsbalken, förutom att det i 20 och 21 §§ förvaltningsprocesslagen hänvisas till reglerna om skriftligt bevis och om syn i 38 resp. 39 kap. rättegångsbalken. Vidare hänvisar man till regler i taxeringslagen om möjlighet till undantagande från kontrolluppgiftsskyldighet, utlämnande av handlingar m.m. då det föreligger synnerliga skäl.[29] Tvångsmedelskommittén konstaterar att bestämmelserna i taxeringslagen och bevissäkringslagen uppenbarligen lägger mer vikt vid utredningsintresset och därmed värderar anonymitets- och integritetsintressena lägre än vad bestämmelserna i rättegångsbalken gör. Skillnaderna är främst två; dels förutsätter rättegångsbalken att myndigheterna agerar ex officio, medan det enligt taxeringslagen fordras att den enskilde själv agerar, dels kommer skyddet först vid granskningen vid beslag enligt bevissäkringslagen, medan skyddsreglerna enligt rättegångsbalken finns angivna redan i förutsättningarna för användande av tvångsmedel.[30]

Angående det praktiska problemet att undanta handlingar, som innehåller uppgifter om anonymitetsskyddade personer, från revisionen anför kommittén följande:

> Enligt 56 § 4 mom. taxeringslagen kan den hos vilken en taxeringsrevision sker göra framställning hos länsrätten om att handling beträffande vars innehåll han har tystnadsplikt skall undantas från revisionen. Länsrätten kan då, när synnerliga skäl föranleder därtill, besluta att handlingen skall undantas från revisionen. Ett tidningsföretag hos vilken revisionen sker kan alltså begära hos länsrätten att från revisionen undantas alla handlingar som avslöjar vilka som mottagit tipsararvoden från företaget. Detta är emellertid en föga praktisk ordning eftersom verifikationer, dagboksanteckningar, kontrolluppgiftskopior m.m. vanligtvis finns inmängt i allt övrigt räkenskapsmaterial och inte hålls avskilt från detta. Men även om det hålls

[28]Se SOU 1984:54 s 84
[29]Se SOU 1984:54 s 91 f.
[30]Se SOU 1984:54 s 92 och 95.

avskilt, så skulle tipsarnas identitet ändå lätt kunna röjas, därför att den omständigheten att företaget begär undantagande hos länsrätten inte hindrar taxeringsrevisorerna från att under tiden ta del av handlingarna i fråga. De har visserligen i sin tur också tystnadsplikt men den skada som ligger i att anonymiteten röjs har ändå skett. Anonymitetens betydelse ligger ju just däri att den stannar exklusivt mellan medieföretaget och meddelaren.

Förslaget till tvångsmedelslag har, som ovan påpekats, inte genomförts, men den enligt sedvänja gällande proportionalitetsprincipen har lagfästs. Departementschefen skilde mellan skyddet för anonymiteten vid *direkt efterforskning* respektive andra situationer där anonymiteten kan komma att röjas oavsiktligt, de s.k. *bieffektsfallen*. Skatteutredningar är uppenbarligen hänförliga till den sistnämnda gruppen. Enligt departementschefens förmenande är det viktigaste skyddet mot att integritetskänsliga uppgifter röjs som en bieffekt av tvångsmedelsanvändningen *regler som förhindrar* att ett tvångsmedel avsiktligt används för *andra ändamål* än det formellt beslutats för. Härtill kommer den av sedvänja gällande *proportionalitetsprincipen*, som numera lagfästs för ett flertal tvångsmedel.[31]

7.2.4 Bedömning

Anonymitetsrätt är en samlande beteckning för de rättsregler som syftar till att hindra spridning av kunskaper om vem som har lämnat ett meddelande för publicering eller medverkat till en framställning som författare eller annan upphovsman eller utgivare av en icke periodisk skrift i fall då denne utåt vill vara okänd.[32] *Anonymitetsskyddet* har tre sidor, *dels* rätten att inte behöva publicera namnet på författaren, meddelaren m.fl., *dels* skyldigheten för en viss kategori personer att inte avslöja identiteten på den som önskar förbli anonym (tystnadsplikt), *dels* förbudet för myndighet eller annat allmänt organ att efterforska identiteten på de skyddade personerna (efterforskningsförbud). Det är endast de två sistnämnda som är relevanta i detta sammanhang.

Vad gäller tystnadsplikten är den straffsanktionerad både avseende uppsåtligt och oaktsamt röjande av identiteten på anonymitetsskyddade personer. Emellertid torde det, enligt förarbetena, fordras att författaren eller meddelaren har gett till känna att han inte önskar bli namngiven eller detta klart framgår av omständigheterna. Det bör inte sällan finnas fog för antagande att författare eller meddelare har samtyckt till att hans namn bekantgörs, även om inte samtycket har skett uttryckligen, framhölls det.[33] Den som betingar sig ersättning för ett författarbidrag, ett meddelande, ett uttalande eller dylikt torde i normalfallet också underförstått ha samtyckt till att uppgift om ersättning bokförs i enlighet med god redovisningssed och att uppgift lämnas till skattemyndigheterna

[31] Se prop 1988/89:124 s 36.
[32] Se prop 1988/89:124 s 33.
[33] Se prop 1975/76:204 s 146.

på vederbörligt sätt, särskilt när utbetalning skall ske till vederbörandes personkonto eller postgiro. Därmed torde de flesta ersättningsfallen över huvud taget aldrig bli aktuella för anonymitetsskydd enligt tryckfrihetsförordningen redan på denna grund, oavsett hur man ställer sig till övriga bedömningar nedan.

Man kan sedan tänka sig det fallet där det är uppenbart att t.ex. en författare eller meddelare önskar vara anonym eller t.o.m. uttryckligen framför anonymitet som krav för att medverka samtidigt som han betingar sig ersättning för sin medverkan. Det är i detta fall som frågan om anonymitetsskydd vid beskattningen ställs på sin spets. Härvid aktualiseras huvudsakligen två aspekter, *dels* om anonymitetsskyddet även omfattar rätten att anonymt mottaga ersättning för utförd prestation, *dels* om den nuvarande utformningen av beskattningen av ersättningarna måste innebära att man röjer någons identitet i egenskap av författare, meddelare eller dylikt.

Vad gäller den första aspekten måste man först beakta anonymitetsskyddets allmänna bakgrund. Dess historiska bakgrund är att vem som helst skulle ha möjlighet att anonymt kunna delta i debatten såsom författare. Meddelares med fleras skydd har vuxit fram ur denna möjlighet. Det har ansetts vara ett allmänt intresse att man skall kunna medverka till att betydelsefulla omständigheter dras fram i ljuset. Den som anser att ett visst förhållande bör komma till allmän kännedom skall kunna göra detta utan att riskera repressalier från omgivningen.

Som Tvångsmedelskommittén framhöll gäller anonymitetsskyddet emellertid inte enbart i sådana ur samhällssynpunkt viktiga fall, utan även då någon skriver kåserier eller någon enbart förmedlar skvaller till en tidningsredaktion.[34] Anonymitetsskyddet har för att undvika sådana gränsdragningsfrågor erhållit en generell utformning.

När det är fråga om ersättningar till författare, meddelare m.fl. kan man å ena sidan säga att det säkerligen underlättar medverkan från dem om man kan locka med ersättning. För att verkligen tillgodose intresset att journalister, författare m.fl. får uppgifter av dem som vet något betydelsefullt skulle man då tolka anonymitetsrätten som en rätt att även kunna erhålla betalning anonymt. Å andra sidan, om man ser till den historiska bakgrunden och föreskrifternas utformning, så är det fråga om *en rätt att få lämna uppgifter* anonymt eller *få en artikel publicerad* under pseudonym eller anonymt för att man vill att någonting skall komma till allmän kännedom, inte för att man skall kunna tjäna pengar på sin vetskap om någonting exklusivt. Vill man undvika den registrering av identiteten som en utbetald ersättning innebär kan man låta bli att ta betalt för uppgiften eller artikeln. Mot detta kan man hävda att anonymitetsrätten är absolut och inte kan förfalla enbart av den omständigheten att man får betalt för prestationen.

Vad gäller den andra aspekten, frågan om inkomstskatteförfarandet behöver innebära att identiteten röjs, kan följande framhållas. Om någon

[34]Jfr SOU 1984:54 s 87.

mottager ersättning från en tidning är det därmed inte sagt att han är meddelare, författare eller dylikt. En kontrolluppgift till skattemyndigheten, uppgift i deklaration, uppgift i en verifikation i bokföringen som är tillgänglig vid taxeringsrevision innebär således inte att identiteten hos personen *såsom meddelare eller författare* är röjd. Det går heller inte att koppla personer till ett specifikt meddelande, om detta inte antecknas i bokföringen, avi eller dylik handling. Endast vid taxeringsrevision kan den frågan bli aktuell att ställa, vad utbetalningen avser för motprestation, och normalt endast om det skulle vara aktuellt att bedöma huruvida fåmansföretagsreglerna tillämpats på ett riktigt sätt, dvs. om ersättning utbetalats till närstående eller liknande. I praktiken torde denna situation aldrig uppkomma. Således är det endast om det är uppenbart att visst belopp till viss person som meddelares anonymitet röjs. I övrigt kan man ordna bokföringen så, att den inte innehåller uppgifter om huruvida någon är meddelare.

Vad slutligen angår *efterforskningsförbudet* bör påpekas att det avser direkt efterforskning av meddelarens, författarens eller annan medverkandes identitet i denna hans egenskap såsom sådan. Liksom Riksskatteverket framhöll redan 1975 (se ovan) får inte en taxeringsrevision bedrivas i sådant syfte och, om så ändå sker, är förfarandet straffsanktionerat genom tjänstefelsansvaret (se 20 kapitlet brottsbalken). Taxeringsrevision får således aldrig bedrivas i sådant syfte, utan den enda risken för röjande av anonymitet vid skatteutredningar är oavsiktliga s.k. bieffekter av en skattekontroll, men som nyss nämnts behöver man i det material som hålls tillgänligt för kontroll vid en taxeringsrevsion inte ange att arvodet rör ett författarskap eller ett meddelande.

Sammanfattningsvis gör vi följande bedömning. Det kan ifrågasättas om anonymitetsrätten även omfattar rätten att anonymt ta emot ersättning för en motprestation, och om den inte enbart omfattar rätten att anonymt kunna publicera en artikel, lämna ett meddelande till en journalist, medverka i ett program etc. Från tryckfrihetsrättsligt håll ställer man sig tveksam till en sådan tolkning. Även om anonymitetsskyddet skulle omfatta rätten att anonymt ta emot ersättning för meddelandet behöver inte avlämnandet av uppgifter för taxering och kontroll av inkomster i samband med en taxeringsrevision i praktiken inte komma i konflikt med tryckfrihetsförordningens anonymitetsskydd. Vidare begränsas genom stadgandena i tryckfrihetsförordningen möjligheten att söka i till redovisningen bakomliggande material vad avser t.ex. författar- och meddelararvoden. Frågan om sekretess för visst material aktualiseras här (se kap. 6 ovan), men det är en annan sak än att sådana arvoden generellt skulle vara fredade från kontroll.

7.3 Frågan om särskild skatt på meddelararvoden

Yttrandefrihetsutredningen föreslog att en s.k. definitiv källskatt skulle införas. Detta ansågs vara ett sätt att säkra nyhetskällornas anonymitet utan att eftersätta intresset av att ersättningarna blir beskattade. Vidare

påpekades att det givetvis bör vara möjligt att i vart fall stickprovsvis övervaka att beskattningsformen inte missbrukas.

Bland remissvaren angående denna del av betänkandet märks bl.a. att Sveriges Författarförbund ställde sig tveksam till att problemet med röjande av tipsare via tidningens uppgiftsskyldighet till beskattningsmyndigheterna kan lösas genom en definitiv källskatt. Utredningen konstaterar själv att en stickprovskontroll måste till för att man inte ska riskera missbruk från tidningsföretagens sida. Stockholms tingsrätt ansåg att förslaget med hänsyn till gällande sekretessbestämmelser var överdrivet. Allmänhetens pressombudsman framhöll att förslaget var förtjänt av vidare överväganden.

Likaså Tvångsmedelskommittén föreslog (i en särskild skrivelse till Finansdepartementet eftersom detta låg utanför utredningsuppdraget) att man beskattade tipsararvoden särskilt.[35] Man diskuterade olika lösningar för att åstadkomma ett effektivt skydd. En lösning är, enligt kommittén, att införa en definitiv källskatt och en annan är att införa regler om en sorts artistskatt för meddelare. Ingen av dessa lösningar ansågs dock erbjuda någon framkomlig väg, eftersom såväl en definitiv källskatt som en artistskatt torde förutsätta redovisning av meddelares persondata. Ett bättre lösning vore därför att införa någon form av "konsumtionsskatt" på arvodena, anförde kommittén. Tidningsföretaget skulle då, fortsatte man, kunna samla sina utbetalningar på ett särskilt konto samt betala 50 % skatt på det redovisade beloppet. I räkenskaperna skulle då inte heller behöva finnas några verifikationer som tillät identifiering av betalningsmottagarna.

Pressens Samarbetsnämnd lämnade i skrivelse 1984 till Finansdepartementet ett liknande förslag till beskattning av ersättning till meddelare, ett förslag som återkommit i senare skrivelser av både Pressens Samarbetsnämnd och Svenska Tidningsutgivarföreningen.[36] Förslaget innebär i stort att tidningsföretag och nyhetsförmedlingsföretag skall betala skatt för sådan ersättning som utgivits till den som under förutsättning om anonymitet lämnat uppgifter och underrättelser för offentliggörande i periodisk skrift. De skattskyldiga företagen skall, enligt förslaget, sedan endast (på heder och samvete) lämna uppgift om det sammanlagda beloppet av utgivna ersättningar och skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörande av uppgiftsskyldigheten, för kontroll av uppgift och för fastställande av skatt. Räkenskaperna får emellertid inte innehålla sådana uppgifter som möjliggör att den som mottagit ersättning kan identifieras.

Liksom Sveriges författarförbund framhållit försvinner inte problemet med anonymitetsskyddet, om man inför en särskild skatt för meddelararvoden som får kontrolleras, om än endast stickprovsvis. Tvärtom borde

[35] Se skrivelse från Tvångsmedelskommittén till Finansdepartementet 1983-10-18.
[36] Se skrivelser från Pressens Samarbetsnämnd den 5 juni 1984 och 1990-11-07 samt från Svenska Tidningsutgivarföreningen 1991-12-11 till Finansdepartementet. Skrivelserna har överlämnats till Rättssäkerhetskommittén 1992-05-05.

en sådan rimligen leda till att myndigheterna vid sina stickprovskontroller får en lista på "anonyma" meddelare hos tidningen, eftersom mottagarna då är identifierade såsom sådana. Om de däremot, såsom för närvarande är fallet, ingår i hela kollektivet av mottagare av ersättningar för allehanda motprestationer är det svårare att bedöma huruvida det är fråga om meddelararvode, författararvode, annan arbetsprestation eller dylikt.

Enda möjligheten om man önskar ha en särskild skatt med totalt anonymitetsskydd är att förbjuda kontroll eller omöjliggöra kontroll avseende mottagarna av ersättningar. Så är en del av de ovan nämnda förslagen utformade. I sådant fall bör skattenivån läggas på en sådan höjd att det inte blir lockande att använda skatteformen för andra utbetalningar. Meddelararvoden, där mottagarna önskar vara anonyma, skulle då beskattas med minst 50 %, om man tar hänsyn till övre skiktgränsen i inkomstbeskattningen, dvs. där statsskatt börjar tas ut i dag. Därvid missgynnas sådana som egentligen endast har 30 % marginalskatt, men å andra sidan behöver utbetalaren inte erlägga socialavgifter. Ersättningen kan då inte vara pensionsgrundande eller ge andra förmåner som socialavgiftsgrundande inkomst normalt medför.

En särskild skatt på meddelararvoden, som ersätter inkomstbeskattningen av dessa arvoden, bör rimligen utformas som en punktskatt på arvodet. Den som utbetalar ett sådant arvode blir skattesubjekt (skattskyldig) och underlaget för skatten utgörs av det utbetalade arvodet. Skall man nå samma skatteeffekt som en 50 procentig marginalskatt, blir skatten 100 procent av underlaget.

Exempel: Utbetalas 500 kr till en meddelare, skall 500 kr betalas i skatt, vilket blir samma sak som om arvodet varit 1 000 kr och 50 procent (500 kr) innehållits i preliminärskatt. I båda fallen erhåller mottagaren 500 kr och 500 kr betalas i skatt.

Punktskatt är avdragsgill enligt kommunalskattelagen. Tillsammans med meddelararvodet erhåller utbetalaren således ett avdrag med 1 000 kr.

En annan aspekt som bör beaktas är de administrativa problem som en särskild skatt för meddelararvoden medför, dels för de skattskyldiga, dvs. tidningsföretag och andra utbetalare, dels för skatteförvaltningen. Skatteformen kommer sannolikt att tillämpas mycket sällan och det leder till att mycket få personer kommer att ha god kännedom hur och när skatten skall redovisas och betalas. Vidare bör framhållas att den lag som reglerar förfarandet för punktskatter, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, inte är helt ändamålsenlig för en skatt som till sin karaktär radikalt avviker från övriga punktskatter.

7.4 Överväganden och förslag

Enligt våra direktiv skall vi överväga möjligheterna till att införa en särskild skatt på meddelararvoden. Vi har ovan redogjort för vår bedömning om den eventuella konflikt mellan inkomstbeskattning och anonymitet som kan förekomma samt huruvida en särskild skatt på

meddelararvoden *kan* införas. Frågan bör också ses i perspektivet av de ovan i kap. 6 lämnade förslagen till förbättringar av skyddet för enskilda under skatteutredningar.

Konflikten mellan anonymitetsskydd och kontroll vid inkomstbeskattningen kan uppkomma i tre fall, nämligen vid avgivandet av kontrolluppgiften, preliminärskatteavdraget och taxeringsrevision. En kontrolluppgift om att arvode utbetalts eller ett preliminärskatteavdrag innehåller inga uppgifter om motprestationen för arvodet. Risken för att någon hos skattemyndigheten kan dra slutsatsen att vederbörande är meddelare *och* vidare kan koppla arvodet till *visst meddelande* framstår som i det närmaste som obefintlig särskilt med hänsyn till att löneuppgifter inte längre granskas manuellt. Någon annan än myndighetens tjänstemän har på grund av sekretesskyddet inte heller tillgång till uppgifterna.

Kvar står möjligheten att en taxeringsrevisor under pågående taxeringsrevision får tillgång till sådan information att någon kan identifieras såsom meddelare av visst meddelande. Ordnas bokföringen på ett sådant sätt, att detta inte framgår av räkenskaperna, är även denna risk minimal. Med hänsyn till att preliminärskatt numera inte endast skall betalas av huvudarbetsgivare, utan av alla näringsidkare som utbetalar ett arvode, kan det knappast bli aktuellt med en kontroll av vad arvodet avser, så länge det inte avser närstående till företagsledare i fåmansföretag. En taxeringsrevisor har därför sällan eller aldrig något intresse av att kontrollera vad ett utbetalt arvode hos t.ex. ett tidningsföretag avser, när preliminärskatteavdrag gjorts och socialavgifter betalts. De uppgifter tidningsföretaget eventuellt har avseende meddelare kan förvaras på annan plats än tillsammans med räkenskapsmaterialet och begäras undantagna enligt de av oss föreslagna reglerna i 3 kap. 13-14 §§ taxeringslagen. Sammantaget är det således även osannolikt att någon riskerar att röjas som meddelare ens vid en hos utbetalaren företagen taxeringsrevision.

Vi har också ifrågasatt om anonymitetsskyddet över huvud taget omfattar rätten att anonymt mottaga ersättning för lämnade meddelanden.

Förslag

Vi har med hänsyn till det anförda inte funnit något skäl att föreslå att en särskild skatt för meddelararvoden införs och därmed skapa ett administrativt problem som en sådan skatt vållar.

Alternativ till kommitténs förslag

För det fall att man ändå anser att en sådan skatt bör införas har vi tagit fram ett förslag till lag om skatt på arvode till anonym meddelare, vilken redovisas i en bilaga till betänkandet. Förutom denna lag fordras en ändring av bestämmelserna i 1 § första stycket 1. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, dvs. att lagen skall tillämpas i fråga om skatt på arvoden till anonym meddelare, samt ett tillägg i 2 kap. 3 § nämnda lag, av innebörden att särskilda bestämmelser om redovisningsperiod gäller ifråga om den särskilda meddelarskattslagen (redo-

visningsperiod=kalenderår, se 8 § i förslaget till lagtext i bilaga). Slutligen fordras att 19 § kommunalskattelagen ändras, så att arvode, på vilket meddelararvodesskatt betalts, undantas från inkomstbeskattning.

Lagtextförslaget i bilagan talar till stor del för sig självt, men det kan påpekas att förutsättningarna för att lagen skall tillämpas (2 §) anknyter till meddelande som lämnats under skydd av tryckfrihetslagen eller yttrandefrihetsgrundlagen samt att *meddelaren inte har eller kan antas ha samtyckt till att identiteten röjs i sådan omfattning att kontrolluppgiftsskyldighet* enligt lagen (1990:325) om deklaration och kontrolluppgifter *kan fullgöras*. Vi har knutit samtycket till lämnande av kontrolluppgift, eftersom denna är en förutsättning för att inkomstbeskattning skall kunna ske, särskilt med hänsyn till den förenklade självdeklarationen. Vid en taxeringsrevision behöver heller inga andra uppgifter avslöjas än att t.ex. tidningsföretaget utbetalt visst arvode till en viss person (dvs. samma uppgifter som återfinns i kontrolluppgiften). Övriga uppgifter som kan avslöja att någon lämnat visst meddelande till tidningen får nämligen undantas.

8 Övriga rättssäkerhetsfrågor

Enligt direktiven har kommittén haft att i första hand se över ett antal konkreta frågor som är av betydelse för rättssäkerheten vid beskattningen. Vi har inte varit förhindrade att även ta upp andra rättssäkerhetsfrågor. Uppdraget omfattar emellertid endast beskattningsförfarandet och inte den materiella skattelagstiftningens utformning. Några av de övriga rättssäkerhetsfrågor vi stött på har behandlats i sitt sammanhang, dvs. i de tidigare kapitlen. Därutöver förekommer rättssäkerhetskritik mot ett antal andra förhållanden i beskattningsförfarandet, som vi dock inte haft möjlighet att utreda närmare. I detta kapitel nämns några av dem.

Den första rör *förfarandet inför skattenämnden*. Till skillnad från sin föregångare (taxeringsnämnden) är skattenämnden inte ett från skattemyndigheten fristående organ. Även om taxeringsärende stundom skall avgöras av *skattenämnd* är det ett beslut av skattemyndigheten. Ordföranden och vice ordföranden skall vara tjänstemän vid skattemyndighet (2 kap. 6 § TL), medan övriga ledamöter väljs av landstingsfullmäktige (7 kap. 5-8 §§ TL). Skattechefen får träda in som ordförande i skattenämnden vid behandling av ärende som med hänsyn till dess särskilda beskaffenhet kräver hans medverkan (2 kap. 6 § TL).

Mer komplicerade taxeringar och framförallt omprövningsärenden avgörs i skattenämnd. Omständigheterna i ärendet föredras av en skattetjänsteman. Den skattskyldige kan muntligen få lämna upplysning inför nämnden (3 kap. 4 § TL), men har inte rätt att argumentera eller närvara vid skattetjänstemännens föredragning. Från flera håll har det framförts missnöje med denna ordning. Skattskyldiga synes ofta uppfatta skattenämnden som en första prövningsinstans och anser därför att förfarandet skall ha en mer domstolslik prägel, dvs. att parterna skall vara jämställda inför nämnden.

Det kan knappast riktas någon kritik mot skattemyndigheternas tillämpning av bestämmelserna, utan frågan är i stället om den lösning som valts i lagstiftningen är bra. Sprider sig missnöjet mot skattenämnderna bland de skattskyldiga, för att de anser att nämnderna inte agerar opartiskt och inte är i stånd att företa en noggrann prövning av ärendet, riskerar kritiken mot förfarandet att öka. Det bör därför övervägas att antingen förändra skattenämndernas ställning eller att avskaffa nämnderna.

En annan fråga som förekommer i debatten är under hur lång tid som det skall vara möjligt att besluta om *eftertaxering*. Omprövning utan

särskilda skäl kan ske under året efter taxeringsåret, medan eftertaxering, som kräver s.k. oriktig uppgift, kan ske under fem år efter taxeringsåret (ibland ännu längre). Eftersom lämnade uppgifter i deklaration bedöms som oriktiga, om de närmare faktiska förhållandena inte redovisats i deklarationen, vilket sällan sker, och dessa leder till en annan bedömning kan eftertaxering normalt ske. Eftertaxering får endast underlåtas om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som *uppenbart oskäligt*.

Missnöjet med att skattemyndigheterna kan vänta med att granska de faktiska förhållandena i flera år gäller framförallt privatpersoners taxering, t.ex. huruvida reseavdrag bort beviljas eller om en ränta är avdragsgill. Man efterlyser ett snabbare agerande från skattemyndigheternas sida, så att de skattskyldiga vet om taxeringen och därmed den debiterade skatten är riktig. Såsom vi tidigare anfört är det från rättssäkerhetssynpunkt viktigt att avgörandena sker inom rimlig tid. Det kan därför finnas skäl att ånyo pröva frågan i vad mån man bör begränsa möjligheten att eftertaxera till endast något eller några år ifråga om andra inkomster än näringsinkomster.

Skattetillägg kan stundom slå mycket hårt. Denna sanktionsavgift, som tas ut om taxering eller annat beskattningsbeslut ändras så att skatten höjs på grund av oriktig uppgift (samma rekvisit som vid eftertaxering), har varit föremål för ett antal utredningar och justeringar under de senaste åren. Det har t.ex. införts en möjlighet att efterge skattetillägg när felet kan anses ursäktligt på grund av svåra skatterättsliga frågor, men det är enligt förarbetena uttryckligen en "ventil" som skall användas endast när det framstår som stötande att skattetillägg uttas. Vidare har man mildrat avgiften till hälften när felet är ett periodiceringsfel. Trots de skattesänkningar som skattereformen medfört och inneburit att skattetilläggens storlek minskat, kvarstår alltjämt kritik mot sanktionsformen, dels därför att "oskälighetsregeln" är vag och allt för begränsad, dels därför att reglerna inte i tillräcklig omfattning tar hänsyn till felens karaktär. Det finns heller ingen övre beloppsgräns för skattetillägget. Några reagerar också inför terminologin, att det är fråga om "eftergift" av avgift, i stället för att säga att sådan inte skall påföras.

Skönstaxeringsinstitutet har funnits sedan den tid då man taxerade utan deklaration och har därefter begränsats i praxis, men aldrig varit föremål för någon mer genomgripande analys av om och under vilka förutsättningar sådan taxering skall få tillgripas. Det kan noteras att man på grund av kraven vid eftertaxering, s.k. oriktig uppgift, i praxis ställer högre krav vid skönstaxering vid eftertaxering än inom ordinarie ändringsperiod. I och med att omprövning av taxering numera kan ske under ett år efter taxeringsperioden genom beslut av skattemyndigheten har möjligheterna ökat att skönstaxera enligt de lägre ställda kraven. En annan fråga är var gränsen går mellan skönstaxering och avvikelse från uppgifter i deklarationen på grund av bevissvårigheter. Utan tvekan behövs skönstaxering beträffande dem som inte avlämnar deklaration eller en bristfällig sådan, men fråga är vilka krav som från rättssäkerhetssynpunkt bör ställas på detta institut.

Ett annat rättssäkerhetsproblem är vad som bör krävas av en skattskyldig i skatteutredningen sedan han blivit misstänkt för *skattebrott*. Skatteutredningar och skatte*brotts*utredningar kan pågå samtidigt. Skattemyndigheten utreder skattekonskvenserna av visst handlande samtidigt som åklagarmyndigheten inleder förundersökning om skattebrott. Hörs den misstänkte under förundersökningen har han rätt att tiga och behöver inte bidra till utredningen. Under skatteutredningen måste han emellertid medverka och bristande medverkan kan resultera i ett vitesföreläggande att lämna upplysningar och få konsekvenser i bevishänseende vid ett skatteärende eller skattemål.

Den misstänkte måste, om han hörs under förundersökningen, underrättas om att han är misstänkt för brott, men i skatteutredningen underrättas inte den skattskyldige om att åtalsanmälan gjorts. I vissa länder växlar skatteutredningen över i en annan fas om misstanke om skattebrott uppkommer, men inte i Sverige. Skatteutredningen kan således fortgå utan att den skattskyldige vet att han är misstänkt för brott. Denna fråga aktualiserades med anledning av USS betänkande SOU 1986:39 och en del remissinstanser påtalade behovet av att det klargörs i vilken skepnad som den skattskyldige uppträder. Även om inte skattemyndigheten leder förundersökningen kvarstår alltjämt problemet, särskilt eftersom skattemyndigheten normalt förser även åklagarmyndigheten med utredningsmaterial.

Förhandsbeskedsinstitutet har många fördelar, men ett problem som ibland gör sig gällande är att dessa besked, som omfattas av sekretess, vandrar runt både bland enskilda rådgivare och inom skatteförvaltningen. Det händer att enskilda rådgivare åberopar beskeden (såsom någon form av prejudikat) i andra skatteärenden än det som beskedet formellt omfattar. Likaså har det till oss framförts, att skattemyndigheter har åberopat sekretessbelagda förhandsbesked vid mål i länsrätt, varvid den skattskyldige inte kunnat kontrollera eller argumentera emot förhandsbeskedet, eftersom han inte känner till det eller kan få del av det i sin helhet. Detta missförhållande synes i första hand, när det gäller intern cirkulation inom skatteförvaltningen, vara ett sekretessproblem, men i den mån domstolar eller skattemyndigheter beaktar denna typ av hemliga besked i andra ärenden än det som beskedet avser, utgör det också ett rättssäkerhetsproblem för den part som inte har tillgång till beskedet.

Slutligen skall något sägas om *etiska regler* vid skatteutredningar. I flera länder har det införts rättighetskataloger för de skattskyldiga, ofta kombinerade med etiska regler för skattemyndigheten. I England finns t.ex. "Taxpayers Charter", en liten broschyr som delas ut till enskilda om deras rättigheter och en allmän målsättning för hur skatteförvaltningen skall uppträda i skatteärenden. Den har nu lett till att Inland Revenue (skatteförvaltningen) har utvecklat mer detaljerade regler om skatteförvaltningens förhållande till de skattskyldiga. I USA finns en "Taxpayers Bill of Rights" som utgör en sammanställning av de rättigheter de skattskyldiga har. Även för svensk del har krav på liknande dokument föreslagits i motioner och från näringslivshåll. Till viss del kan nog Justitie-

ombudsmannens sammanställningar fylla detta behov av allmänna uppträdanderegler, men idén är värd att överväga närmare.

Rättssäkerheten vid beskattningen avser ett stort antal frågor. Även om vi utrett några av de mest grundläggande frågorna är det uppenbart att arbetet med rättssäkerheten på detta område aldrig kan bli fullständigt eller någonsin avslutas. Det finns säkerligen fler frågor än dem vi noterat och nya frågor uppkommer kontinuerligt. Varje lagstiftningsärende inrymmer rättssäkerhetsfrågor och aktualiserar således sådana avvägningar vi haft att göra i vårt arbete. Så, även om kommitténs arbete nu avslutas, upphör förhoppningsvis aldrig arbetet med att ständigt förbättra rättssäkerheten vid beskattningen.

9 Genomförandet

9.1 Kostnader

Förslaget om utökade möjligheter till *anstånd med skatt* innehåller också förslag om höjning av anståndsräntan till marknadsmässig nivå. Detta ökar statens inkomster vid beviljade anstånd. Kostnader vid medgivna anstånd uppkommer dock om den skattskyldige antingen gör sina tillgångar oåtkomliga för indrivningsåtgärder under anståndstiden eller sedermera inte kan betala. Detta kan motverkas genom att säkerhet för anståndsbeloppet krävs, antingen när frågan om anstånd prövas första gången eller vid omprövning av anståndsbeslutet, vilket kan ske om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden förändrats väsentligt sedan anståndet beviljades eller det annars finns särskilda skäl. Vidare kan betalningssäkring tillgripas, om det föreligger ett behov av ett snabbt agerande. Det kan emellertid inte uteslutas att en eller annan fordran likväl går förlorad, eftersom det kan vara svårt för skattemyndigheten att alltid göra en riktig bedömning av risken eller att få kännedom om att förhållandena har förändrats. Vi gör likväl den bedömningen att det i sammanhanget måste vara fråga om marginella kostnader och sannolikt inte större kostnader än de som staten redan i dag åsamkas på grund av betalningsoförmåga eller betalningsovilja.

När det gäller de utökade möjligheterna till *ersättning för processkostnader* kan följande sägas. Den senaste mätningen av hur ofta den skattskyldiges respektive skattemyndighetens yrkanden bifalls i skattemål vid länsrätt (DV/RSV Rapport 1993:1) grundar sig på förfarandet enligt den gamla taxeringslagen. Hänsyn måste således tas till att dessa mål numera till stor del löses genom omprövningsförfarandet. Enligt den undersökningen vinner den skattskyldige bifall till sina yrkanden helt eller delvis i ungefär 60 % av alla sakfrågor. Å andra sidan tillstyrker skattemyndigheten bifall till en mycket stor del av den skattskyldiges yrkanden. Många av dessa mål kommer med de nya reglerna således aldrig bli föremål för process. Vidare åberopar den skattskyldige ny utredning eller nya bevis, eller inkommer med deklaration först sedan talan väckts, i en betydande andel av målen. Samma material åberopas inte mer än i en femtedel av fallen. Det kan slutligen nämnas att skattemyndighetens yrkanden bifölls i 90 % av ordinarie överklaganden respektive ansökningar om eftertaxering.

Undersökningen säger ingenting om i hur stor andel av målen bifall beror på det nya materialet, men det ligger nära till hands att anta att detta är en starkt bidragande orsak till den skattskyldiges framgång i ett så stort antal mål, vilket också den omständigheten att skattemyndigheten ofta tillstyrker bifall visar.

Enligt de bestämmelser vi föreslagit, skall den skattskyldige endast få ersättning om han vinner och detta inte beror på att han underlåtit att fullgöra sin uppgiftsskyldighet eller på annat sätt orsakat att processen blivit mer omfattande än nödvändigt (varvid jämkning blir aktuell). Vidare krävs att han har behövt ombud eller biträde för att tillvarata sin rätt. Med hänsyn härtill kan man på goda grunder anta att det är en liten andel av de fall där den skattskyldige vinner bifall till sin talan, som han kommer kunna tillerkännas ersättning för eventuella processkostnader.

Vidare har antalet mål vid länsrätt till följd av 1990 års taxeringsreform minskat dramatiskt. Under 1980-talet inkom ca 90 000-100 000 mål om året. Under 1992 inkom endast ca 17 000 inkomsttaxeringsmål (ca 24 000 skattemål totalt, inklusive fastighetstaxering). Under första kvartalet 1993 har knappt 4 000 inkomstskattemål inkommit till länsrätterna (drygt 10 000 skattemål, inklusive fastighetstaxering). Större delen av skattetvisterna löses således via omprövningsförfarandet.

Ett rimligt antagande är att det inkommer ca 10 000 mål per år. Om man antar att de enskilda vinner bifall till sina yrkanden i 30 % av målen vid länsrätt, vilket är högt räknat med hänsyn till omprövningsförfarandet, samt att framgången i låt oss säga 30 % av målen inte beror på sådana åtgärder som får till följd att ersättning inte skall utgå, blir antalet ersättningsgilla fall ca 900 per år.

Enligt ett Regeringsrättsavgörande i år godtogs ombudskostnader med 1 000 kr per timme. De fall som varit föremål för prövning i regeringsrätten har avsett kostnader om 8 000-28 000 kr. Det förekommer naturligtvis mål där kostnaderna överstiger detta belopp, men de torde tillhöra en minoritet.

Om mediankostnaden uppskattas till 15 000 kr per skattemål kommer den totala kostnaden i 900 mål uppgå till ca 13 miljoner kronor per år. Tar man dessutom hänsyn till att skattemyndigheterna kommer att vara mer benägna att inte driva ärenden där man riskerar att förlora målet, annat än i s.k. prejudikatmål, sjunker denna siffra ytterligare. En rimlig uppskattning är ca 10-15 miljoner kronor.

Ersättning skall utgå även vid ärenden hos skattemyndighet. Det bör dock rimligen vara i udda fall som den enskilde behöver ombud eller biträde för att tillvarata sin rätt och där framgången inte beror på att han lämnar uppgifter eller sådant material som åvilar honom att bidra med. Om ersättning aktualiseras i 500 ärenden om året och det är fråga om en genomsnittlig ersättningsnivå på 5 000 kr, blir det en årlig kostnad på 2,5 miljoner kronor. Därtill kommer administrationskostnader och kostnader för domstolarna.

Kostnaderna är svåra att beräkna, framförallt eftersom det bör finnas ett dynamiskt inslag i form av en återhållande effekt att inte driva sådana mål från skatteförvaltningens sida där kostnadsansvar kan aktualiseras.

Tidigare kostnadsberäkningar (t.ex. den som skatteförenklingskommittén gjorde) har visat sig vara alltför högt tilltagna. Ersättning har inte utgetts med ens en tjugondel av de uppskattade kostnaderna. Enligt vår bedömning är ett rimligt antagande att processkostnadsersättningsförslaget kommer att kosta ca 10-20 miljoner kronor per år. Skulle förslaget emellertid få den effekten att endast sådana mål drivs vidare som har prejudikatintresse eller där den skattskyldiges medverkan vid utredningen inte varit tillfredsställande reduceras kostnaderna till kanske fjärdedelen av detta belopp.

Kostnaden för förslaget om betalningssäkring torde vara marginell, särskilt som åtgärden knappast ens i dag används vid befarad betalningsoförmåga. Omprövningsbesluten torde medföra visst merarbete för domstolarna, men med hänsyn till att skattemyndigheten numera på egen hand kan besluta om eftertaxering (vilket är det vanligaste i dessa fall) torde längre tid än sex månader för betalningssäkring sällan behövas. Merkostnaderna för de kostnader som understiger "belopp av betydelse" torde vara liten, ombuds- och utredningskostnader likaså.

Kostnaderna för förslaget om skatteutredningar är svårberäknad. Klart är dock att skatteförvaltningen torde få merkostnader för utbildning angående det nya förfarandet. I huvudsak bedrivs emellertid skatterevisioner redan i dag på det sätt som föreslås, dvs. i samverkan med den reviderade. Förfarandet med föreläggande vid tredjemanskontroll torde, jämfört med skatterevisioner, dessutom vara kostnadsbesparande. Vi har vidare gjort den bedömningen att det föreslagna förfarandet inte behöver leda till effektivitetsbrister vid skatteutredningar, när myndigheterna väl vant sig vid förfarandet. Kvar står att bedöma vad förfarandet med utverkande av domstolsbeslut kostar. Av statistik över bevissäkringslagens nuvarande tillämpning framgår att t.ex. eftersökning endast blir aktuellt i några fåtal fall per år. Även om detta med vårt förslag mångdubblas är det fråga om tio till tjugo fall om året, maximalt ca 50 fall per år. Även i denna del torde således kostnaderna vara marginella. Det kan på goda grunder också antas att tvångsåtgärdslagen till stor del kommer att ha en liknande effekt som bevissäkringslagen, dvs. enbart den omständigheten att den finns har en återhållande effekt på benägenheten att tredskas vid skatteutredningar.

Vad slutligen angår meddelararvoden har vi inte föreslagit några förändringar. Skulle det alternativa förslaget dock vinna gehör torde kostnader i form av informationsmaterial och hantering uppkomma för skatteförvaltningen.

Sammanfattningsvis kan sägas att vårt förslag medför kostnader framförallt i fråga om den utvidgade möjligheten till processkostnadsersättning (10-20 miljoner kronor om året) samt i viss mån för utbildning angående förfarandet vid skatteutredningar. Möjligen kan anståndsförslaget också medföra kostnader på grund av att skattskyldiga, som inte har behövt ställa säkerhet för anståndsbeloppet, sedermera inte kan betala. Å andra sidan höjs anståndsräntan, vilket ökar intäkterna vid medgivna anstånd.

9.2 Ikraftträdande

Under förutsättning att betänkandet hinner remissbehandlas under hösten 1993 bör en proposition kunna föreläggas riksdagen under våren 1994. De föreslagna lagarna bör därför kunna träda i kraft den 1 juli 1994.

Lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet kan börja tillämpas direkt efter ikraftträdandet. Bevissäkringslagen bör därvid samtidigt upphöra att gälla, men den bör tillämpas på sådana åtgärder som verkställts före ikraftträdandet.

Även ändringarna i taxeringslagen föreslås i huvudsak tillämpas omedelbart efter ikraftträdandet, också i fråga om sådana revisioner som inletts dessförinnan.

Ändringarna i betalningssäkringslagen tillämpas på sådana beslut som verkställs efter ikraftträdandet. Ändringen i förmånsrättslagen föreslås tillämpas på betalningssäkring som verkställs efter ikraftträdandet. Tidigare verkställda beslut ger således förmånsrätt.

När det däremot gäller de nya anståndsbestämmelserna kan det vålla svårigheter att tillämpa dem angående sådana taxeringar som redan är föremål för omprövning eller som har överklagats. Därför föreslås att de tillämpas först i fråga om ärenden som avser 1994 års taxering.

De föreslagna ersättningsreglerna bör inte tillämpas retroaktivt, dvs. på sådana kostnader som uppkommit före ikraftträdandet. Därför föreslås att de nya reglerna tillämpas i fråga om kostnader för åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet.

För övrig lagstiftning föreslås motsvarande övergångsbestämmelser.

10 Författningskommentar

10.1 Lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

1 §

Bestämmelsen är densamma som 1 § bevissäkringslagen, med undantag för några justeringar av som föranletts av att vissa lagar upphävts, ändrat namn eller blivit inaktuella. Avsikten är således att lagen i princip skall ha samma tillämpningsområde som bevissäkringslagen.

2 §

Paragrafen innehåller en uppräkning av de åtgärder som kan beslutas enligt 4-7 §§.

3 §

Paragrafen innehåller två begreppsbestämningar.

När åtgärd avser *verksamhetslokaler* omfattas även markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras av den mot vilken åtgärden beslutats. Transportmedel kan t.ex. vara bilar eller järnvägsvagnar. Exempel på förvaringsplatser är bankfack, förvaringsboxar och magasin. Till andra utrymmen hör t.ex. postbox.

Det spelar ingen roll om vederbörande äger eller hyr dem, utan det avgörande är om han på ett eller annat sätt disponerar dem. Vid tveksamhet om huruvida viss lokal disponeras av denne eller annan, bör man fatta ett särskilt beslut om tvångsåtgärd mot sådan lokal, under förutsättning att det finns särskild anledning att anta att handling som omfattas av revision eller annars får hämtas för granskning finns där (se vidare 6 §).

I andra stycket ges samma definition av begreppet *handling* som finns i 3 kap. 11 § TL, så att det klart framgår att det, förutom framställning i skrift, även avser framställning i bild samt upptagning som kan läsas, avslyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel, t.ex. information på ADB-medium eller mikrofichebilder.

4 §

Revision måste i vissa fall kunna genomföras i den reviderades verksamhetslokaler. I normalfallet bestäms detta i samråd mellan den reviderade och beskattningsmyndigheten, men i vissa fall kan man inte samråda eller komma överens.

Det grundläggande kriteriet för att revisionen mot den reviderades vilja skall få genomföras i dennes lokaler är att handlingar som omfattas av revisionen *inte utan svårighet* kan genomföras på annan plats. Är det möjligt att hämta handlingarna kan åtgärd enligt 6 § i stället bli aktuell.

Har den reviderade inte samtyckt till att revisionen får genomföras i hans verksamhetslokaler, men erbjudit sig att lämna över handlingarna till skattemyndigheten, uppkommer frågan huruvida revisionen mot den reviderades vilja ändå skall genomföras i hans lokaler. Svårighet att genomföra revisionen på annan plats föreligger i allmänhet när handlingarna inte utan vidare kan tas med eller då det är fråga om handlingar som är lagrade på ADB-medium, och som inte enkelt kan kopieras eller tas med. Frågan om hur mycket handlingar det skall vara innan gränsen för "svårighet" passeras kan inte besvaras entydigt, eftersom det också beror på hur de är ordnade och om man är beroende av förklaringar på plats eller frekvent möjlighet att stämma av uppgifter mot lager, personal etc. Hos företag med omfattande räkenskapsmaterial och affärshandlingar föreligger i princip alltid svårighet att utföra revisionen på annan plats. Hos småföretag med få verifikationer och där verksamheten bedrivs från bostaden råder normalt det motsatta förhållandet. Gränsdragningsfrågan torde därför i princip uppkomma hos mindre företag, i den mån det över huvud taget blir aktuellt att tillämpa bestämmelsen.

Tre åtgärder som ingår vid revision är besiktning av lokaler och byggnader, inventering av kassa samt granskning av lager och inventarier, varvid bestämmelserna i första stycket skall tillämpas på motsvarande sätt som vid granskning av handlingar. Besiktning måste i allmänhet ske på plats, om sådan över huvud taget behövs för revisionsändamålet. På samma sätt måste kassainventering normalt ske hos den reviderade. Undantagslöst är det emellertid inte, t.ex. kan en tjänstebil kontrolleras på annat ställe.

Kraven på proportionalitet gäller både för att åtgärden över huvud taget skall få företas, för hur den skall bedrivas och den tid den får pågå. Det är t.ex. tänkbart att man begränsar åtgärden till inventering och besiktning, medan handlingarna granskas på annat ställe. En annan möjlighet är att man i ett visst skede av revisionen har behov av att utföra revisionen i lokalerna för att på plats granska de handlingar som avser viss affär eller en företagsombildning, varvid åtgärden kan begränsas till denna del. Förhållandena kan vara mycket skiftande och därför fordras att domstolen (eller vid interimistiska beslut, myndigheten) noga prövar i vilken utsträckning revisionen måste genomföras i verksamhetslokalerna. Beslutet kan även begränsas i tid. Skulle myndigheten senare märka att tiden inte räcker till, kan man ansöka om ett nytt beslut.

En andra alternativ förutsättning för beslut om tvångsåtgärd enligt detta stadgande är att medgivande lämnats, men att den reviderade enligt beskattningsmyndigheten ändå inte medverkar på föreskrivet sätt. Det kan antingen vara fråga om tredska eller att parterna har olika uppfattning om hur revisionen skall bedrivas. Domstolen får i de senare fallet avgöra vem av parterna som har fog för sin uppfattning och, om det utfaller till beskattningsmyndigheten fördel, besluta om tvångsåtgärd.

Det kanske största behovet av en tvångsåtgärd vid revision i verksamhetslokaler är dock sannolikt möjligheten att företa en *överraskningsrevision*. Därvid fordras att det föreligger påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska de handlingar som därvid får granskas. Eftersom första stycket också gäller för besiktning och inventering kan ett annat skäl vara att man behöver överraska för att t.ex. inventera kassa eller granska lager, vilket då förutsätter att man kan visa påtaglig risk i det enskilda fallet att den reviderade annars hinner rätta till kassan eller lagret så att det inte svarar mot det verkliga förhållandet. T.ex. kan kassan fyllas på med privata medel, vilka egentligen redan tagits ut ur verksamheten eller lagret kompletteras med lånade varor, så att det vid kontrolltillfället ger intryck av att bättre stämma överens med bokföringen eller lämnade uppgifter i deklarationen. Det fordras emellertid att det finns någon konkret omständighet som tyder på förvanskning av de verkliga förhållandena. (Någon allmän behörighet att utföra en överraskningsinventering finns således inte.) Om samtycke till revision har lämnats eller revision har beslutats enligt denna lag, och behov därvid föreligger att också utföra besiktning eller inventering, fordras dock inte något särskilt beslut om sådan åtgärd.

Enligt *tredje stycket* får åtgärd enligt första stycket 3, dvs. då sabotagerisk föreligger, genomföras utan att den reviderade fått kännedom om att revision skall ske. Det innebär att beskattningsmyndighet kan underlåta att fullgöra den underrättelse- och samrådsskyldighet som föreligger enligt t.ex. enligt 9 och 12 §§ taxeringslagen.

5 §

Vid revision i den reviderades verksamhetslokaler, vilket vanligen sker efter samtycke, men ibland med stöd av beslut enligt 4 §, kan det uppkomma problem vad avser revisionens genomförande. I normalfallet bör man lösa dem i samråd, men det finns även behov av att kunna företa vissa akuta åtgärder.

En sådan åtgärd är att omhänderta handlingar som man för tillfället granskar eller har i sin omedelbara närhet (punkten 1). En annan är att eftersöka handling i verksamhetslokalerna (punkten 2). Båda dessa åtgärder får beslutas av beskattningsmyndigheten (se 8 §). Eftersökning fordrar dock att revisionen redan fått karaktär av tvångsåtgärd, dvs. att den sker med stöd av beslut enligt 4 §.

Utförs revisionen endast efter samtycke i den reviderades lokaler blir det emellertid fråga om en upptrappning av revisionens karaktär till en tvångsåtgärd. Kan domstolens beslut inte avvaktas får skattemyndigheten

fatta ett interimistiskt beslut enligt 9 §, men det är inte alltid sådan fara i dröjsmål att det kan ske med automatik. Vidare kan befogenheten att fatta intermistiskt beslut ligga hos en högre tjänsteman, än sådan som normalt är på plats på företaget, varvid det således fordras att det uppkomna läget föredras för denne innan det blir fråga om en upptrappning av åtgärderna. Därvid skall även proportionalitetshänsyn tas. Befogenheten att omhänderta handling som man redan har tillgång till och försegling kan emellertid företas oavsett om revisionen sker under samverkan eller efter beslut enligt 4 §.

Försegling av lokal, utrymme eller förvaringsställe får ske när handlingar under revision inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas samt vikten av att åtgärden vidtas uppväger det intrång eller annat men som åtgärden innebär för den hos vilken åtgärden genomförs. Riskrekvisitet är här *kan befaras*, vilket anger ett lägre krav på bevisningen avseende risken än påtaglig risk.

Försegling kan även bli aktuell om man har berett sig tillträde till lokaler med stöd av 6 § för att hämta handlingar, men alla handlingar inte omedelbart kan föras från platsen (se tredje stycket).

Försegling enligt bevissäkringslagen har endast begagnats vid ett fåtal tillfällen de senaste åren enligt RSV:s statistik och det är därför sannolikt att den även i framtiden har en mycket begränsad betydelse, men behövs i några udda antal fall. Proportionalitetsprincipen har härvid stor betydelse.

Begär den enskilde att handling skall undantas från granskning gäller bestämmelserna i 11 §.

6 §

Behöver granskningen inte ske i verksamhetslokalerna kan beslut om tvångsåtgärder enligt 4 § inte fattas. För att hämta handlingar för granskning på annat ställe, t.ex. hos skattemyndigheten, kan beslut enligt 6 § då bli aktuellt. Om handlingar som omfattas av revision inte lämnas över till skattemyndigheten efter föreläggande (*tredska*) eller föreligger påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska de handlingar som därvid får granskas (*sabotagerisk*), kan sådana handlingar hämtas i den reviderades verksamhetslokaler.

Föreligger särskild anledning att sådana handlingar som omfattas av revisionen förvaras på annat ställe, t.ex. hos revisor eller i bostaden, får de enligt *andra stycket* även eftersökas där, under förutsättning att det följer av beslutet. Varje annat ställe, än den reviderades verksamhetslokaler, måste således anges i beslutet, varvid det skall prövas om det föreligger särskild anledning att anta att handlingarna förvaras där. Beskattningsmyndighets befogenhet att fatta interimistiska beslut får endast avse verksamhetslokaler (se 9 §) och kan därför avse t.ex. handlingar som förvaras hos en revisor, men aldrig sådana som förvaras i bostad.

I *tredje stycket* görs undantag för normal samråds- och underrättelseskyldighet, om förutsättningarna i första stycket 2 är uppfyllda, dvs. om sabotagerisk föreligger.

Enligt bestämmelsen i *fjärde stycket* kan handlingar eftersökas och omhändertas för granskning även hos den som förelagts att lämna ut handling, t.ex. enligt 3 kap. 5 och 6 §§ TL, om föreläggandet inte följts. Det måste dock föreligga särskild anledning att anta att begärd handling finns hos den förelagde. Däremot kan bestämmelsen inte tillämpas om sabotagerisk föreligger (jfr första stycket 2). Man får även hämta handlingar hos tredskande tredje män enligt denna bestämmelse.

7 §

Av integritets- och rättssäkerhetsskäl bör förutsättningarna för medverkan av tredje man utan föregående föreläggande preciseras så långt det är möjligt i lag. Kommittén har identifierat tre fall då tredjemanskontroll utan föregående föreläggande om uppgifter eller handlingar bör få företas. Redan den omständigheten att sådan kontroll normalt skall beslutas av domstol får en rättssäkerhetshöjande effekt.

Det kan för det första vara sådana fall då den kontrollerade kan förväntas undanhålla eller förvanska sådana handlingar som behöver kontrolleras (direkt sabotagerisk). Det kan vidare vara fråga om sådana fall då den om vilken uppgifter söks kan antas förvarnas och i sin tur kunna vidta sådana åtgärder att ändamålet med kontrollen går förlorat eller påtagligt reduceras (kan benämnas indirekt sabotagerisk eller men för utredningen). Ett tredje fall är att det av hänsyn till den som kontrollen avser inte bör föregås av ett föreläggande där hans identitet röjs.

I samtliga fall fordras att det finns *särskild anledning att anta* att handlingar av betydelse kommer att påträffas hos den åtgärden avser. Vet man att det är en leverantör eller en kund till den man behöver uppgifter om eller liknande omständigheter föreligger normalt sådan anledning att anta att handlingar också finns hos tredje man. Är t.ex. en VVS-firma verksam på en viss ort, där det finns en stor leverantör av VVS-material kan det vara skäl nog att anta att man också levererar material till VVS-firman. Kravet har inte satts särskilt högt, men motiverats av att man inte skall kunna företa en s.k. *fishing expedition* för att se om man hittar något av intresse.

Kravet i första stycket 1, som avser (direkt) sabotagerisk, skiljer sig inte från övriga fall då detta krav uppställts i denna lag, men det bör åter påpekas att risken skall föreligga i det konkreta fallet.

Varje gång en tredjemanskontroll aktualiseras, med eller utan föregående föreläggande, bör det rimligen föreligga ett utredningsintresse att sådan företas. I normalfallet skall sådan kontroll ske genom föreläggande enligt de i 1 § nämnda lagarna, varför kravet för tvångsåtgärd måste sättas högre. Det kan antingen ske genom att man ställer särskilt höga krav på det utredningsintresse som skall föreligga och/eller de nackdelar som ett föreläggande kan tänkas innebära. Utredningsintresset är i

allmänhet enklare att påvisa än de nackdelar man kan anta att ett föreläggande medför. Nackdelarna kan vara att tredje mannen förvarnar den om vilken uppgifter söks, som på grund av uppgifternas natur i allmänhet kan tänkas vara benägen att företa åtgärder för att försvåra kontrollen. Det är snarare fråga om en allmän bedömning om dennes benägenhet att reducera eller omintetgöra värdet av en kontroll, än konkreta omständigheter i det föreliggande fallet. Vidare är det svårt att för alla tänkbara fall peka ut var ett men för utredningen eller fastställandet av skatt, tull eller avgift kan uppstå. En tredjemanskontroll kan leda till att ytterligare tredje män kontrolleras, stundom en hel kedja genom vilken en viss tillgång vandrat. Menet av ett föregående föreläggande kan också ligga i den tidsaspekt man vid en kontroll genom flera föreläggande måste ta hänsyn till. Särskilt påtagligt är detta vid mervärdeskatteutbetalningar, där skattemyndigheten måste betala ut överskjutande mervärdeskatt skyndsamt, men kontrollen bakåt i flera led kan ta månader, om man måste använda föreläggandeformen. För att bibehålla flexibilitet, men ändå ställa visst krav på det men för utredningen eller beskattningen som ett föreläggande skall innebära, föreskrivs att det skall föreligga *särskilda skäl att anta* att utredningen eller fastställandet av skatt, tull eller avgift skulle *lida men* av att kontrollen föregås av ett föreläggande. Kombinerat med ett krav på *betydande utredningsintresse*, vilket i allmänhet är enklare att påvisa, reserveras åtgärden för sådana fall där det med hänsyn till ändamålet är särskilt befogat att företa tredjemanskontroll utan föregående föreläggande om uppgifter eller handlingar. Det sistnämnda kravet medför att åtgärden inte bör tillgripas vid kontroll av små belopp eller tämligen ordinära förhållanden.

Sammanfattningsvis uppställs i första stycket 2 därför två krav. Det skall dels föreligga ett *betydande utredningsintresse*, dels finnas *särskilda skäl* att anta att utredningen eller fastställandet av skatt, tull eller avgift skulle *lida men* av att kontrollen föregås av ett föreläggande.

Det tredje fallet är att kontrollen av hänsyn till den om vilken uppgifter söks inte lämpligen bör föregås av ett föreläggande, dvs. att man vill kunna inhämta uppgifter från tredje man utan att behöva uppge namnet på den person som är föremål för granskning. Det är emellertid viktigt att påpeka att detta är någonting helt annat än att skatteutredningen skulle lida men av att uppgiften lämnas ut. Har man särskild anledning att anta att den om vilken uppgifter söks kan drabbas negativt i affärshänseende eller skulle lida personliga men, kan det vara befogat att vid tredjemanskontroll inte lämna ut några uppgifter till tredje mannen om identiteten avseende den som uppgifter söks. Å andra sidan förutsätter en tredjemanskontroll ingen särskild misstanke om feldeklaration eller dylikt, varför det i normalfallet inte kan förutsättas att den av vilken uppgifter begärs blir misstänksam. Anger man detta dessutom på de blanketter som används vid tredjemansföreläggande torde även denna kontrollform avdramatiseras och betraktas som ett normalt inslag i skatteutredningsverksamheten.

Förutom de ovan angivna särskilda skälen för tredjemanskontroll utan föregående föreläggande skall proportionalitetshänsyn alltid tas. Detta krav blir särskilt aktuellt när en sådan kontroll övervägs mot en icke bokföringsskyldig person och dennes bostad. I dessa fall bör det med hänsyn härtill föreligga mycket starka skäl att företa en tredjemanskontroll utan föregående föreläggande. Man torde emellertid inte helt kunna undvara en sådan möjlighet, framförallt inte när man har anledning att anta att någon skriver falska eller i övrigt felaktiga fakturor för att skapa oriktiga avskrivningsunderlag, användas i mervärdeskattehänseende eller då liknande omständigheter föreligger.

I *andra stycket* ges bestämmelser om när granskningen får ske hos den kontrollerade respektive när handlingar får hämtas för granskning. Rekvisitet "inte utan svårighet kan granskas på annan plats" är detsamma som vid revision i den reviderades lokaler enligt 4 §.

I *tredje stycket* sägs att åtgärden även omfattar befogenhet att eftersöka och omhänderta handlingar som enligt denna paragraf får granskas. I normalfallet torde man inte behöva omhänderta handling, när man får granska handlingarna på plats. Eftersökning blir aktuell då den åtgärden avser inte omedelbart tar fram det material som skattemyndigheten begär för granskning.

Stadgandet i *fjärde stycket* innebär att man kan underlåta att i beslutet ange identiteten på den om vilken uppgifter söks. Granskningens omfattning blir därmed omöjlig att kontrollera för den som drabbas av åtgärden och det krävs därför *särskilda skäl* för att så skall få ske, utom när åtgärden beslutats för att skydda den om vilken åtgärder söks, varvid det är uppenbart att identiteten inte bör anges i beslutet. Beslutet kommer därvid endast att ange att tredjemanskontroll får ske hos viss person, varvid verkställande myndighet skall få tillgång till alla eller vissa räkenskaps- eller andra verksamhetshandlingar. Särskilda skäl torde framförallt föreligga när kontrollen endast utgör en del av en mycket större utredning där man måste hålla så mycket som möjligt hemligt tills vidare eller då det är fråga om att kontrollera en kedja av rättshandlingar där man ännu inte vet var kedjan slutar.

I *femte stycket, första meningen* sägs att tredjemanskontroll utan föregående föreläggande inte får tillämpas i andra fall än när sådan är tillåten enligt bestämmelserna i de lagar som anges i 1 §, dvs. bestämmelsen utvidgar inte möjligheterna till tredjemanskontroll, utan ger befogenhet att företa sådan direkt hos den kontrollerade utan föregående föreläggande. I *andra meningen* ges särskilda bestämmelser för de fall, då tredjemanskontroll får avse annan än den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125), skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller är annan juridisk person än dödsbo, dvs. hos fysiska personer som inte bedriver verksamhet som är bokföringsskyldig och hos dödsbon. Åtgärd riktar sig då i allmänhet mot privatbostad och andra handlingar än sådana som ingår i näringsverksamhet. Därvid får endast handling som är av betydelse för kontrollen eftersökas och omhändertas för granskning under de förutsättningar som anges i första stycket. Eftersom bestämmelsen i fjärde stycket inte kan

tillämpas måste det av beslutet framgå om vem uppgifter söks eller vilka uppgifter som söks. Granskningen får heller inte ske i bostaden. Enligt första stycket gäller även att det måste finnas särskild anledning att anta att handlingar av betydelse kommer att påträffas hos den åtgärden avser. Beslut om sådan åtgärd kan aldrig fattas av beskattningsmyndigheten (jfr 9 § första stycket).

8 §

Huvudregeln är att alla tvångsåtgärder skall beslutas av länsrätten på ansökan av beskattningsmyndigheten.

De åtgärder som anges i 5 § beslutas emellertid av beskattningsmyndigheten, eftersom de i normalfallet måste fattas snabbt och vanligen när man är på plats hos den granskade. När beskattningsmyndigheten fattat beslutet kan den enskilde dock begära att länsrätten prövar om förutsättningarna för åtgärden var uppfyllda. Rätten kan också begränsa omfattningen av åtgärden, varvid den kan begränsas till viss tid eller att den skall omprövas efter viss tid. Det kan t.ex. bli aktuellt vid försegling, en långvarig revision eller beslag av handlingar. Enligt 21 § får åtgärd inte pågå längre än vad som är nödvändigt.

Hävs åtgärd helt eller delvis, kan länsrätten också besluta att handlingar som omhändertagits skall återställas och att insamlade uppgifter skall förstöras. Det kan i sistnämnda fall t.ex. vara fråga om fotokopierat material, kopior av ADB-handlingar och skattemyndighetens anteckningar, som innehåller uppgifter från sådant material.

9 §

I de fall där länsrätten i normalfallet skall fatta beslut kan beskattningsmyndigheten enligt denna paragraf fatta ett interimistiskt beslut om tvångsåtgärd, men endast när det föreligger påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrolländamålet undanskaffas eller förstöres *i avvaktan på länsrättens beslut*. Eftersom ett beslut av länsrätten normalt kan erhållas inom något eller några dygn måste det således vara fråga om mycket speciella fall, särskilt som den enskilde i normalfallet inte rimligen kan veta att en kontroll skall ske. I de fall man t.ex. redan utför revision hos den reviderade (med samtycke) och han uppträder på ett sätt som ger grund för att anta att han håller på att undanskaffa eller förstöra material kan det föreligga skäl att fatta ett interimistiskt beslut om tvångsåtgärd.

Det åligger beskattningsmyndigheten att omedelbart underrätta länsrätten som därvid utan dröjsmål skall pröva huruvida åtgärden skall bestå. Den mot vilken åtgärden beslutats skall därvid beredas tillfälle att yttra sig, såvida det inte är uppenbart att åtgärden skall hävas.

Liksom vid beslut enligt 8 § andra stycket skall omhändertagna handlingar återställas samt insamlade uppgifter förstöras, om åtgärden inte skall bestå.

10 §

Se kommentaren till 3 kap. 13 § taxeringslagen.

11 §

Se kommentaren till 3 kap. 14 § taxeringslagen.

12 §

Se kommentaren till 3 kap. 14 § taxeringslagen.

13 §

Bestämmelsens första mening motsvarar stadgandet i 21 § bevissäkringslagen. I andra meningen jämställs även det fallet att beskattningsmyndigheten valt att återlämna handlingen efter det att den begärts undantagen.

14 §

I förvaltningsprocesslagen (1971:291) finns regler om hur beslut skall vara utformade och de gäller även vid beslut om tvångsåtgärder enligt denna lag. Därutöver skall emellertid även uppgift om möjligheterna att undanta handling samt vad som enligt 17 § gäller vid verkställighet, t.ex. rätten att närvara och tillkalla ombud eller biträde, anges i beslutet, så att den hos vilken åtgärden får kännedom om detta.

15 §

Enligt 22 § bevissäkringslagen skall domstols beslut omedelbart meddelas den som fört det allmännas talan. Motsvarande bestämmelse föreslås även här, men därutöver att sådant beslut även skall tillställas den mot vilken åtgärd skall företas samt annan som berörs av beslutet, om det inte kan befaras att genomförandet av åtgärden därigenom försvåras.

Med uttrycket "annan som berörs av beslutet" avses t.ex. den reviderade, när åtgärden verkställs hos hans revisor eller i annan lokal för att söka efter den reviderades räkenskapsmaterial.

16 §

Beslut om åtgärd och hävande av åtgärd verkställs av kronofogdemyndigheten. Verkställighet sker på begäran av beskattningsmyndigheten. Omhändertagna handlingar skall överlämnas snarast till beskattningsmyndigheten. Beskattningsmyndigheten får dock verkställa åtgärd i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat (andra stycket).

Beslutet får verkställas omedelbart, om inte annat följer av beslutet. Föreligger inte sabotagerisk, utan prövningen t.ex. endast avsett huruvida skattemyndigheten får bedriva en revision i verksamhetslokaler, kan det vara rimligt att den enskilde först får beslutet från domstolen och att revisionen påbörjas t.ex. en vecka senare.

Endast när det föreligger särskilda skäl, t.ex. att åtgärden riktar sig emot en kvällsöppen restaurang, får den verkställas mellan kl. 19.00 och 08.00.

Påbörjas verkställigheten inte inom en månad från den dag då beslutet fattades är det förfallet. Bestämmelsen motiveras av att ett beslut inte skall kunna användas vid ett senare tillfälle, om man underlåtit att genomföra åtgärden när beslutet fattades.

17 §

Nuvarande bestämmelser i bevissäkringslagen om särskilt tillkallat vittne m.m. är enligt vår mening otillräckliga. Den hos vilken åtgärden skall verkställas eller annan som berörs av beslutet (se 15 §), skall före verkställandet ha underrättas om beslutet samt beretts tillfälle att själv eller genom behörig företrädare närvara samt tillkalla ombud eller biträde. Det krävs ingen formlig delgivning enligt delgivningslagen. Är den hos vilken åtgärden verkställs på annan ort räcker det med att man tar kontakt med honom per telefon, läser upp beslutet för honom och frågar om han vill tillkalla ett ombud, att närvara vid verkställandet.

Får man inte kontakt med honom skall åtgärden inte genomföras, annat än när det föreligger synnerliga skäl, t.ex. om han håller sig gömd eller det är uppenbart att han medvetet gjort sig oanträffbar. Även när företrädare för ett företag inte finns att tillgå eller den hos vilken åtgärden skall verkställas uppehåller sig utomlands och inte kan nås under längre tid torde synnerliga skäl föreligga. Man får emellertid inte utnyttja längre tids bortovaro för att genomföra en tvångsåtgärd utan att någon kan närvara.

I avvaktan på att den mot vilken åtgärd skall verkställas och/eller hans ombud eller biträde inställer sig får åtgärden inte påbörjas, såvida den inte därigenom fördröjs i beaktansvärd omfattning eller det föreligger påtaglig risk att ändamålet med den går förlorat. Man bör i normalfallet kunna ge dem som har rätt att närvara någon eller några timmar att inställa sig, men hänsyn får naturligtvis tas till vad som i det enskilda fallet är rimligt.

Enligt *fjärde stycket* tillämpas inte de nyss nämnda bestämmelserna när handling skall omhändertas (5 § första stycket 1). Den hos vilken åtgärden har verkställts samt annan som berörs av åtgärden skall dock underrättas omedelbart efter verkställandet.

18 §

Bestämmelsen motsvarar 14 § bevissäkringslagen.

19 §

I *första stycket* föreskrivs att även förvaringsmaterial får tas med när handlingar omhändertas för granskning på annan plats för att handlingarna inte skall förvaras osorterade, utan t.ex. i den pärm eller mapp som de finns hos den åtgärden genomförs.

Enligt 3 § andra stycket avses med handling även sådana framställningar som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Bestämmelsen i *andra stycket* har motiverats av att handlingar inte skall kunna undgå läsning. I normalfallet förfogar skattemyndigheten över sådan utrustning som fordras för att kunna läsa dessa handlingar, t.ex. ADB-utrustning eller förstoringsapparat för att kunna läsa handlingar på mikrofische. Inträffar det någon gång att man inte förfogar över sådan utrustning får även, om synnerliga skäl föreligger, även den tekniska utrustningen medtas. Detta krav innebär att det skall vara fråga om mycket speciella situationer och att det inte finns någon möjlighet för skattemyndigheten att på annat sätt ordna med teknisk utrustning.

Enligt *tredje stycket* skall ett exemplar av upptagningen lämnas kvar, om man tar med data för automatisk databehandling, t.ex. magnetband eller disketter med bokföring eller andra handlingar (jfr Datastraffutredningens förslag, SOU 1992:110 s 643).

20 §

Bestämmelserna avser att stärka integritets- och datasäkerhetsskyddet och har i stort hämtats från Datastraffutredningens betänkande, SOU 1992:110 s 641 ff. Den innehåller en proportionalitetsprincip som utformats med hänsyn till ADB-miljön. Vidare finns ett absolut förbud mot granskning via telenät, dvs. via modem mellan företagets och myndighetens datorer.

Terminaler m.m. hos den som åtgärden verkställs får endast användas om det är nödvändigt. Verkställande myndighet kan t.ex. begära hjälp att få en kopia på visst material, vilket tas fram medan myndigheten är närvarande. Medverkar inte den hos vilken åtgärden verkställs eller måste man företa en noggrannare kontroll för att förvissa sig om att man har fått tillgång till allt det material som åtgärden avser, får myndigheten dock själv använda den tekniska utrustningen.

Hänvisningen till 2-4, 6 §§ lagen (1987:1231) om automatisk databehandling innebär att Datainspektionen utövar tillsyn över att granskning som sker med automatisk databehandling inte medför otillbörligt intrång i personlig integritet och får meddela föreskrifter i särskilda fall. Som nämnts i allmänmotiveringen har emellertid Datalagsutredningen nyligen lagt fram ett förslag som innebär att bestämmelsen måste justeras om det förslaget antas.

21 §

I paragrafen föreskrivs att åtgärd inte får pågå längre än vad som är nödvändigt. Handlingar och annat som tagits om hand skall därför återlämnas så snart de inte längre behövs. Efter att en t.ex. en revision slutförts kan normalt räkenskaper och omhändertagna handlingar återlämnas, särskilt om revisionen inte föranlett några anmärkningar. I den mån man har anledning att anta att vissa handlingar kan få betydelse

i bevishänseende vid eftertaxering, annat omprövningsärende eller en följande process i domstol måste dock vissa handlingar kunna kvarhållas.

Bestämmelsen omfattar inte åklagarmyndighets behov av att få tillgång till handling under ett skattebrottmål. I den mån skattemyndigheten inte längre har anledning att kvarhålla handlingen kan emellertid åklagarmyndigheten ta sådan handling i beslag enligt rättegångsbalken.

22 §

När åtgärd verkställts skall ett verkställighetsbevis utfärdas (jfr 24 § bevissäkringslagen) och tillställas den hos vilken åtgärden genomförts eller annan som berörs därav. Har t.ex. bokföring omhändertagits hos en företagsrevisor skall både företagsrevisorn och den vars handlingar omhändertagits ha ett sådant bevis. Förutom uppgifter när och var åtgärden verkställts, skall beviset innehålla uppgifter om vilka som var närvarande samt annat av betydelse som förekommit vid verkställandet. Med *annat av betydelse* avses om man t.ex. varit tvungen att bryta lås eller eljest företagit något som orsakat skada på egendom. Har den hos vilken åtgärden verkställts framfört invändningar eller försökt att hindra verkställandet bör detta också noteras.

Har man endast hämtat handlingar vid ett visst tillfälle torde det inte vålla några problem att notera dessa uppgifter. Pågår en revision efter beslut enligt 4 § under flera månader är det naturligtvis inte avsikten att man skall notera varje person som finns i lokalerna under denna tid eller dylikt. Förutom vad som förekommit vid det första besöket bör man därefter notera viktigare händelser i form av en enklare dagbok. För det fall att man måste söka efter handlingar eller omhänderta handlingar måste det föregås av ett särskilt beslut, över vilket verkställighetsbevis skall utfärdas.

När handlingar har omhändertagits skall beviset innehålla en förteckning över dessa, vilket inte innebär att varje handling måste antecknas, om det t.ex. är fråga om tio pärmar med räkenskapsmaterial. Däremot bör det fordras att man anger antalet pärmar, vad de innehåller och ev. andra faktiska uppgifter som på ett lämpligt sätt beskriver materialet.

23 §

Bestämmelsen motsvarar forumbestämmelsen i 25 § bevissäkringslagen.

24 §

Bestämmelsen motsvarar 17 § bevissäkringslagen.

10.2 Taxeringslagen

3 kap. 5 §

Paragrafen kompletteras med en bestämmelse om att lämna över en fotokopia, så att den skattskyldige inte nödvändigtvis behöver *visa upp*

handling, utan lika gärna kan sända över en fotokopia, om skattemyndigheten anser detta vara tillräckligt. I praktiken torde det ofta vara ett smidigare sätt att tillhandahålla en kopia i stället för att behöva skicka orginalhandlingen eller vid ett personligt besök visa upp handlingen. Det är således skattemyndigheten som kan välja om man nöjer sig med en kopia eller vill se originalhandlingen. Andra möjligheter är att skattemyndigheten vill se originalhandlingen, men samtidigt behöver ta en fotokopia, eller att man först får en kopia, men senare behöver kontrollera originalhandlingen.

Bestämmelsen kan få större betydelse än den har för närvarande, framförallt i de fall man inte kan besluta om revision för att kontrollera att egen deklarationsskyldighet fullgjorts. Vilken omfattning kontrollen får varierar naturligtvis mycket. Är det fråga om kontroll av en enstaka försäljning kan det måhända räcka med att man får en kopia av köpeavtalet. Är det å andra sidan kontroll av en privatpersons omfattande värdepappershandel kan man måhända inledningsvis begära in kopior av avräkningsnotor, vilket måhända sedan följs upp med ett *taxeringsbesök* (3 kap. 7 § TL) för att få alla förhållanden klarlagda. Uppgiftsskyldigheten kan då fullgöras på ett enkelt och smidigt sätt. I vissa fall skall sådana muntligen lämnade uppgifter antecknas (se 15 § förvaltningslagen). Det är viktigt att den enskilde vet på vilka villkor han skall fullgöra denna skyldighet att lämna uppgifter och visa upp eller fotokopiera handlingar. Detta lagrum avser endast kontroll av egen deklarationsskyldighet, inte kontroll av tredje man. Justitieombudsmannen har påpekat att en förfrågan som man inte är skyldig att besvara måste förses med en uttrycklig uppgift om att besvarandet är frivilligt.[1]

Slutligen bör påpekas att det är viktigt att det står klart för den enskilde vad bristande fullgörande av skyldigheten kan innebära. Förutom bestämmelsen om föreläggande vid vite ges i paragrafen även en hänvisning till den nya lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Befrielse från att lämna uppgift kan beslutas av länsrätten. Se kommentaren till 13 och 14 §§ nedan.

3 kap. 6 §

Denna paragraf, som fått ett helt nytt innehåll, har i nuvarande lydelse bestämmelser om befrielse från skyldighet att lämna upplysningar eller visa upp handling. Dessa bestämmelser har ersatts av stadgandet 3 kap. 13 §. I paragrafen finns nu nya bestämmelser om tredjemanskontroller och generella kontroller (jfr nuvarande lydelse av 3 kap. 8 § andra och tredje stycket).

Förutom inhämtande av kontrolluppgifter enligt 3 kap. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall tredjemanskontroll huvudsakligen ske genom föreläggande enligt denna paragraf. Bestämmel-

[1]Se Justitieombudsmännens ämbetsberättelse 1982/83 s 301.

sen i 3 kap. 43 § i samma lag, har till viss del liknande innebörd och behövs därför inte längre i fråga om näringsidkare.

Personkretsen i första stycket är densamma som vid revision; sådana som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen eller skyldiga att föra räkenskaper enligt jordbruksföringslagen samt juridiska personer utom dödsbon, dvs. i huvudsak näringsidkare.

En *tredjemanskontroll* syftar till att kontrollera rättshandlingar mellan den som egentligen granskas och en annan part (tredje man). Tredjemanskontrollen har således som syfte att få uppgifter av annan än den som kontrollen avser. Är det i stället fråga om kontroll av att tredje man fullgjort *sina* skyldigheter är det inte en tredjemanskontroll (varvid revision kan bli aktuell). Även om gränsen mellan de två formerna stundom är subtil är det viktigt att man inte blandar ihop syftena och t.ex. använder revision för att egentligen utföra en tredjemanskontroll.

I normalfallet känner skattemyndigheten till att tredje man är t.ex. leverantör till eller kund hos den som granskas eller dylikt. Därför kan namnet på den som granskas uppges. I vissa fall kan dock den som skall granskas vara okänd. Har skattemyndigheten fått kännedom om t.ex. försäljning av en viss tillgång och vill kontrollera köparen av tillgången, men endast vet namnet på säljaren, kan den företa en kontroll hos säljaren för att få veta namnet på köparen. På samma sätt kan den vända sig till en byggmästare för att få reda på vilka som är underentreprenörer vid en större entreprenad. Detta är också en tredjemanskontroll, där dock endast tredje mannen är känd, men inte den som skall granskas.[2]

Namnet på den person som skall granskas skall alltid anges när myndigheten vänder sig till tredje man och begär uppgifter om annan person och denne är känd. Endast för det fall att han är okänd för skattemyndigheten kan man enligt detta stadgande underlåta att ange namnet. I annat fall blir 7 § lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet tillämplig. I dessa normalfall skiljer sig således inte föreläggandet från kontrolluppgifter, men det finns en större frihet att begära de uppgifter som behövs för skattekontrollen.

Sedan 1988 års lagändringar i revisionsbestämmelserna förekommer även en särskild revisionsform som benämns *generell kontroll*.[3] Med en sådan avses enligt förarbetena "en uppgiftsinsamling som gäller ett större antal personer och som t.ex. har till syfte att ge skattemyndigheten ett underlag för s.k. urvalsrevisioner".[4] Gränsdragningen mot en *tredjemanskontroll* i de fall där den som skall granskas är okänd, är inte helt klar, särskilt inte om man ser till den utformning rekvisiten i 8 § 3 st har. Avsikten är emellertid att urskilja *större, mer omfattande* uppgiftsinsamlingar från andra typer av kontroller. Till stor del kan detta syfte nås genom föreläggande att lämna kontrolluppgifter enligt lagen om själv-

[2]Jfr prop 1987/88:65 s 38.
[3]Se prop 1987/88:65 s 38 ff.
[4]Se prop 1987/88:65 s 39.

deklaration och kontrolluppgifter, men det finns därutöver ett behov av en mer allmän regel.

Distinktionen mellan dessa olika kontrollformer behålls genom att det i föreläggandet skall anges huruvida det är en tredjemanskontroll eller en generell kontroll (2 st), varvid den förra syftar på kontroll av en viss angiven person eller viss angiven rättshandling, medan den senare avser uppgiftsinsamling som utgör en förberedande åtgärd för en allmän kontroll av andra än den som uppgiften begärs av. Med tredjemanskontroll avses även kontroll av ett fåtal personer eller fåtal rättshandlingar. Den aktualiseras vanligen för att kontrollera viss persons rättshandlingar med affärspartners (tredje män) eller för att t.ex. följa en viss vara eller tjänst genom flera led, medan generella kontroller har ett annat, bredare syfte.

I normalfallet skall, som tidigare nämnts, namnet på den om vilken uppgifter begärs anges. Endast när man inte känner till namnet eller det är fråga om en generell kontroll av en viss rättshandlingstyp kan detta underlåtas. Rättshandlingstypen skall preciseras så långt det är möjligt, så att den mot vilket föreläggandet riktas inte behöver samla ihop mer uppgifter än vad som är nödvändigt. Ett otillräckligt preciserat föreläggande saknar liksom eljest rättslig verkan.

De generella kontrollerna beslutas i dag på hög nivå, i vissa fall t.o.m. av Riksskatteverket. Det är emellertid inte nödvändigt enligt de här föreslagna reglerna, utan skattemyndigheten fattar beslut om dessa föreläggande.

I vissa fall föreligger det ett betydande utredningsintresse av att inhämta uppgifter även hos personer som inte är bokföringsskyldiga, t.ex. när någon sålt tillgångar till betydande belopp till en näringsidkare, som grundat avdragsrätt hos näringsidkaren. Det kan vara fråga om skenrättshandlingar, oriktigt benämnda rättshandlingar eller dylikt. En maskin kan ha köpts och åsatts ett mycket högre värde än marknadsvärdet, varor kan ha köpts in till ett högre värde än marknadsvärdet och sålts vidare etc. När skattemyndigheten skall kontrollera tillgångarna hos den bokföringsskyldige kan de ha sålts vidare eller så har andra maskiner ställts dit under revisionen. Följer man tillgångens vandring bakåt i kedjan kan man ibland hamna hos en privatperson och det måste i sådana särskilda fall anses försvarbart att även denne kan föreläggas att lämna uppgifter till skattemyndigheten.

Genom rekvisitet *betydande utredningsintresse* i paragrafens tredje stycke markeras att sådan kontroll aldrig kan vara en rutinåtgärd vid revision eller annan skatteutredning, utan det fordras att skattemyndigheten har sådana skäl i det enskilda fallet. Det kan t.ex. inte vara försvarbart att förelägga alla kunder hos ett bilföretag att lämna uppgifter om köpta bilar. I normalfallet bör det vara fråga om betydande belopp, men stundom kan betydande utredningsintresse föreligga angående mindre belopp, särskilt om det är fråga om rättshandlingar som haft stor omfattning eller tilldragit sig stor uppmärksamhet.

Det finns emellertid ingen anledning att låsa rättstillämpningen med snävare definitioner i lag, än att framhålla att skattemyndigheten skall

kunna påvisa ett betydande utredningsintresse, eftersom förhållandena varierar mycket. En prövning av rekvisitet kan aktualiseras vid ansökan om vites utdömande, om en enskild inte fullgjort skyldighet enligt ett föreläggande, eller vid prövning om tvångsåtgärd enligt 6 § lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet skall beslutas. Det är emellertid viktigt att skattemyndigheten före ett sådant föreläggande ex officio prövar huruvida åtgärden är försvarbar, eftersom tredjemanskontroll hos icke bokföringsskyldiga i övrigt är otillåtna.

Liksom i föregående paragraf, kan skattemyndigheten välja mellan att förelägga den enskilde att *visa upp* handlingen eller *lämna över en fotokopia*, alternativt ta en fotokopia själv när myndigheten sett originalhandlingen (se vidare 5 §). I stället för att själv sammanställa uppgifter ur räkenskaper och andra handlingar kan den kontrollerade dessutom ställa sådana handlingar som omfattas av revision till skattemyndighetens förfogande. Myndigheten sköter då uppgiftsinsamlingen, men detta är inte detsamma som att tredje mannen revideras.

Enligt 13 § får vissa handlingar inte granskas. Bestämmelserna tillämpas även vid föreläggande om uppgifter.

När uppgifter har lämnats får skattemyndigheten vid behov besluta om revision för att kontrollera att uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt (8 §). En sådan revision blir av naturliga skäl begränsad till att kontrollera sådana handlingar som har relevans för de lämnade uppgifterna. Det är ingen förutsättning för revision att uppgifterna faktiskt lämnats, utan även om inga uppgifter lämnats och tiden för fullgörandet passerats, får revision beslutas. Sådan revision är emellertid inte möjlig avseende fysiska personer som inte är bokföringsskyldiga.

Fullgörs inte föreläggandet kan skattemyndigheten antingen förelägga vite eller besluta om åtgärd enligt 6 § lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet för att med tvång hämta handlingar.

En tredjemanskontroll utan föregående föreläggande förutsätter beslut enligt 7 § lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

3 kap. 8 §

Paragrafen innehåller i sin nya lydelse bestämmelser om taxeringsrevision för kontroll av att egen deklarations- och uppgiftsskyldighet har fullgjorts. Den nuvarande bestämmelsens andra och tredje stycke - som innehåller regeln om revision hos tredjeman m.m. - har utmönstrats och ersatts av nya regler om tredjemanskontroller och generella kontroller i 3 kap. 6 §.

Den personkrets hos vilken taxeringsrevision får ske är med ett undantag densamma som tidigare, nämligen de som är bokföringsskyldiga, sådana som är skyldiga att föra räkenskaper och juridiska personer som inte är dödsbon. Andra deklarations- eller uppgiftsskyldiga omfattas inte längre. De kan emellertid föreläggas att lämna uppgifter eller handlingar enligt 5 §. Vidare har första stycket redigerats om och delats upp i två stycken.

Ändamålet med taxeringsrevision är också som tidigare att kontrollera att skyldighet enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) fullgjorts riktigt och fullständigt. Genom att tredjemanskontroll i normalfallet skall ske genom föreläggande att lämna uppgifter eller handlingar har bestämmelsen kompletterats med en möjlighet att besluta om revision för att kontrollera att även sådan skyldighet fullgjorts.

Den omständigheten att någon inte avlämnat deklaration eller uppgifter utgör inte något hinder mot revision, men bestämmelsen fordrar att man skall ha hunnit att fullgöra skyldigheten på ett riktigt sätt innan revision inleds. Det innebär att revisionen enligt huvudregeln inte får påbörjas förrän självdeklarationen skall vara avlämnad, dvs. 15 februari respektive 31 mars beroende på vilket räkenskapsår man har (se 2 kap. 28 § LSK) eller den tidpunkt då beviljat anstånd enligt 2 kap. 32-33 §§ LSK med att avlämna deklaration löper ut. Är det fråga om revision av uppgiftsskyldighet enligt 6 §, måste tiden för fullgörande enligt föreläggandet löpt ut.

Ett undantag från denna regel finns i tredje stycket. Revisionen får påbörjas även innan deklarationen skall avlämnas, om det beskattningsår som skall kontrolleras har gått till ända. I praktiken blir regeln tillämplig vid revision av stora företag som kräver en hel del förarbete innan man kan börja granska bokföringen. En sådan revision kan således påbörjas innan deklarationsskyldigheten fullgjorts, varvid den reviderade vid detta arbete vet om att senaste räkenskapsåret skall granskas. Det fordras dock att revisionen bedrivs på ett sådant sätt att den inte hindrar boksluts- eller deklarationsarbetet. De handlingar som därvid behövs får således inte omhändertas eller på annat sätt göras oåtkomliga. Detta undantag gäller inte revision av uppgiftsskyldighet enligt 6 §.

3 kap. 9 §

Paragrafen innehåller allmänna bestämmelser för taxeringsrevision. Den har kompletterats med dels bestämmelsen i 14 § TL, dels bestämmelser som finns i andra författningar än lag (4 och 6 §§ taxeringsförordningen samt 3 och 6 §§ Riksskatteverkets föreskrifter om skatterevision, RSFS 1991:10). Vidare föreskrivs att revisionen inte får pågå längre än nödvändigt.

Stadgandet fordrar knappast någon närmare kommentar, mer än i ett avseende. Handlingar som skattemyndigheten har hos sig skall återlämnas så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats. Fordras handlingarna för ett taxeringsmål kan de tas om hand enligt lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (se 5 och 21 §§).

3 kap. 10 §

I denna paragraf ges den centrala föreskriften för allt revisionsarbete. Den har kompletterats i flera hänseenden, bl.a. med en uttrycklig föreskrift om att revisionen skall bedrivas i samverkan med den som revideras. Revisionen skall göras på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.

Både den reviderade och skattemyndigheten har allt att vinna på att man samverkar vid revisionen. Det innebär att skattemyndigheten å sin sida bör planera revisionens genomförande under iakttagande av den reviderades önskemål, i den mån de är rimliga och inte leder till ineffektivitet. Den reviderade bör å andra sidan försöka tillgodose skattemyndighetens önskemål och tillhandahålla sådan information och sådana handlingar som är nödvändiga för revisionens genomförande. Tredska är en av grunderna för att tillgripa tvångsåtgärder (se vidare nedan). Den reviderade har således ett eget ansvar för att revisionen inte trappas upp och leder till beslut om tvångsåtgärder.

De olägenheter som skattemyndigheterna ibland noterat, t.ex. att det tar veckor att få fram handlingar eller upplysningar som normalt kan tas fram omedelbart eller under några dagar, vilket i sin tur kan bero på att den reviderade inte avsatt tillräckliga resurser för revisionen, är inte godtagbara. Revision skall genomföras och innebär naturligen både besvär och kostnader för den reviderade, vilket dock inte är något ursäktligt skäl för den reviderade att inte medverka i tillräcklig omfattning. Samtidigt är det viktigt att skattemyndigheten uppträder korrekt och inte ställer för höga krav på den reviderade.

Anser skattemyndigheten eller den reviderade att revisionen inte bedrivs på rätt sätt kan det vara till fördel för revisionens fortsättning att man tar en diskussion om de uppkomna problemen och försöker finna ett sätt att tillgodose båda parters intressen.

Revision i den reviderades verksamhetslokaler, får ske om denne medger det eller efter särskilt beslut enligt 4 § lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. Lämnar den reviderade ett medgivande gäller detta för hela revisionen. Även i denna fråga är utgångspunkten att skattemyndigheten och den reviderade skall söka finna ett lämpligt tillvägagångssätt i samråd. Eftersom det är skattemyndigheten som tar initiativet och som vet vad en revision normalt kräver för kontrollarbete är det naturligt att myndigheten tar ställning till om revisionen behöver bedrivas i den reviderades lokaler och, om myndigheten anser att så bör ske, föreslår detta för den reviderade och inhämtar hans medgivande. När det gäller revision av större företag är det uppenbart att revisionen måste genomföras i verksamhetslokalerna, medan det, när det gäller enmans- eller fåmansföretag med mycket liten omsättning, knappast är önskvärt att revisionen sker hos den reviderade.

Vidare måste man skilja mellan olika delar av revisionen. Granskning av bokföring behöver inte alltid ske i verksamhetslokaler medan t.ex. inventering av kassa och granskning av inventarier och lager normalt måste ske där.

I vissa fall kan den reviderade ha ett intresse av att granskningen utförs i hans lokaler, trots att skattemyndigheten inte har föreslagit detta. Det kan t.ex. gälla känsliga handlingar som han inte vill undanta från revisionen eller som inte kan undantas, men som han ändå anser inte bör lämna verksamhetslokalerna, t.ex. ADB-lagrad information. Begär han därvid att granskningen utförs i verksamhetslokalerna skall enligt en ny regel i paragrafens tredje stycke denna begäran efterkommas, om inte

särskilda skäl däremot föreligger. Sådana skäl kan t.ex. vara att det medför ett omfattande resande för revisorerna, att den reviderade uppträder hotfullt eller på annat sätt stör granskningsarbetet, att granskningsarbetet inte kan bedrivas på ett ändamålsenligt sätt i verksamhetslokalerna (trånga, kalla, bullriga etc). Utgångspunkten är även här att man skall söka komma överens om möjliga sätt att tillgodose den reviderades önskemål. Frågan kan i princip endast bli aktuell vid eventuell prövning om utdömande av förelagt vite eller beslut om tvångsåtgärd, varvid den reviderade kan invända att anledningen till att han inte lämnat ut handlingar är att särskilda skäl att inte utföra granskningen hos honom saknats.

Bestämmelsen om kvitto vid utlämnande av handlingar har endast ändrats redaktionellt.

3 kap. 11 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som får granskas vid revision. De har i första stycket kompletterats med den hänvisning till den nya bestämmelsen i 3 kap. 13 § om undantagna handlingar.

Alla handlingar i den reviderades verksamhet får normalt granskas revisionen, om de inte skall undantas enligt 13 §. Vid tredjemanskontroll eller en partiell revision behöver dock endast viss del av handlingarna granskas.

Den nuvarande bestämmelsen om löpande beskattningsårets räkenskaper och handlingar har tagits bort. Endast sådana handlingar som behövs för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten för visst beskattningsår fullgjorts omfattas av revisionen. Senare beskattningsårs handlingar, således även det löpande beskattningsårets handlingar, omfattas i den mån de behövs vid revisionen av det tidigare beskattningsåret, dvs. har någon relevans vid denna revision. Det kan t.ex. vara fallet vad avser årsskiftesfakturering, inventarie- och lagerkontroll m.m.

Sista stycket har dels ändrats språkligt, så att det klarare framgår av lagtexten att inventering är en del av revisionen och att även korttidsinventarier får inventeras, dels tillförts en bestämmelse om besiktning av lokaler och byggnader som används i verksamheten. I praktiken torde man redan tillämpat revisionsbestämmelserna på detta sätt.

3 kap. 12 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om skattemyndigheternas befogenheter och den reviderades skyldigheter vid revision.

Den tidigare lydelsen gav, som anförts i allmänmotiveringen, ett intryck av att revision är ett tvångsmedel, med hänsyn till den därmed föreliggande möjligheten till s.k. överraskningsrevisioner. Eftersom revision är ett samverkansförfarande fordras att skattemyndigheten och den reviderade försöker komma överens om tid och plats för revisionen samt att den reviderade får rimliga förutsättningar att efterkomma begäran att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar. Har tiden bestämts på sådant sätt är det alltid bra att det bekräftas, så att inga missförstånd

uppstår. Kommer man inte överens är det ännu viktigare att den tid som skattemyndigheten anser vara rimlig bestäms klart och tydligt, särskilt om skattemyndigheten förelägger den reviderade att vid vite fullgöra sina skyldigheter.

Vid inventering måste skattemyndigheten i allmänhet komma in i de utrymmen där dessa finns. En arbetsplats för revisorn eller revisorerna behövs också när revisionen får genomföras i den reviderades lokaler. Det är självklart att behovet och möjligheterna att tillhandahålla en sådan varierar avsevärt, alltifrån ett skrivbord i ett mindre kontor till flera rum vid revision av stora företag. Det förekommer redan i dag att vissa företag t.o.m. tillhandahåller datorer eller gör det möjligt för revisorerna att använda sin egen utrustning hos företaget.

Utgångspunkten vid granskningen av ADB-lagrat material är att den skall bedrivas i samverkan med den reviderade. Således kan man komma överens om granskning genom frågesystem via terminal, att ADB-revisor får direkt tillgång till terminal, att visst material skall kopieras, att man använder både terminal och kopia av upptagningen etc. För det fall att den reviderade påkallar det, skall revisionen emellertid endast omfatta kopia. Tillförlitligheten av denna kopia måste dock kunna kontrolleras, t.ex. genom att kopian tas fram tillsammans med ADB-revisor eller att man stämmer av innehållet på kopian mot upptagningen i företagets ADB-system. Även i detta fall löses säkert de praktiska problemen bäst i samråd. Datainspektionen kan enligt lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. också meddela föreskrifter som tar hänsyn till den tekniska utvecklingen och de praktiska problem som därvid uppstår (se dock avsnitt 6.4.6 om Datalagsutredningens förslag).

Ett förfarande som t.ex. inte regleras lagstiftningen är att både skattemyndigheten och den reviderade kan ha mycket att vinna på att man låter skattemyndigheten provköra systemet för att kontrollera tillförlitligheten t.ex. genom att mata in ett antal uppgifter avseende löner och löneförmåner för att se hur systemet klarar av att behandla dessa uppgifter. Ser man då att systemet behandlar dessa uppgifter på ett tillförlitligt sätt kan det spara besvär och kostnader för båda parter som en mer fullständig kontroll hade medfört.

För det fall att man inte löser de praktiska problemen med revision av ADB-upptagningar i samråd kan tvångsmedelsanvändning bli aktuell och därvid gäller framförallt föreskrifterna i 12 och 20 §§ lagen om särskilda tvångsmedel i beskattningsförfarandet. För att inte behöva driva revisionen till tvångsmedelsanvändning, kan parterna begära att länsrätten prövar frågan, när man egentligen endast är oense om en mindre del i revisionen, har motsvarande bestämmelser förts in i 3 kap. 12 § fjärde stycket och 14 § andra stycket TL (se kommentaren till tvångsåtgärdslagen).

3 kap. 13 §

Paragrafen innehåller nya bestämmelser om handlingar som får undantas från revision. Den tillämpas även vid begäran om befrielse att lämna uppgifter som enskild förelagts att lämna till skattemyndigheten enligt 5-6 §§.

Vid taxeringsrevision är utgångspunkten att *alla handlingar i verksamheten får granskas*. På samma sätt får för kontrollen relevanta handlingar begäras via föreläggande enligt 5 och 6 §§. I dessa fall rör det sig dock normalt om enstaka eller i vart fall en begränsad mängd handlingar, även när ett föreläggande riktas mot ett företag avseende en tredjemanskontroll. Oavsett om alla eller endast vissa handlingar skall granskas har den enskilde rätt att undanta sådana handlingar som omfattas av bestämmelserna i denna paragraf.

Det är viktigt att den enskilde får tillfälle att tillvarata sin rätt i detta hänseende, vilket också motiverat den särskilda föreskriften i 9 § första stycket angående uppgift om den reviderades rättigheter, som f.n. finns i 3 § RSV:s föreskrifter om skatterevision (RSFS 1991:10). Skattemyndigheten bör, om det är uppenbart att den utan den enskildes avsikt fått tillgång till sådan handling, påtala detta förhållande för den enskilde och upplysa honom att han kan begära att handlingen skall undantas. Myndigheten får ändå inte använda sig av uppgifterna i den, om den enskilde sedermera begär att den skall undantas (se 14 a § nedan). I flera fall kan det tänkas att den enskilde vill att handlingen skall granskas, därför att innehållet i den kan klarlägga förhållanden som annars skulle medföra en omfattande utredning eller leda till att skattemyndigheten missförstår de faktiska omständigheterna. I andra fall kan det emellertid vara så att materialet av en eller annan orsak är så känsligt att den enskilde inte vill att det skall komma till någon annans kännedom, inte ens skattemyndighetens tjänstemän, trots den absoluta sekretess som omgärdar skatteutredningar.

Skälen för de olika undantagen har redovisats i allmänmotiveringen. Här skall endast några kompletterande synpunkter ges. Undantaget i *första punkten* för handlingar som inte får granskas enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (första punkten) avser huvudsakligen sådant som anförtrotts advokater, läkare m.fl. i sin yrkesutövning eller som de i samband därmed erfarit. Undantaget har samma omfattning som i rättegångsbalken.

Undantaget för *kvalificerade skatterättsliga bedömningar* har motiverats av att skattemyndigheten inte skall få tillgång till sådana rättsliga ställningstaganden från den granskade eller dennes rådgivare som kan vara av betydelse vid en kommande process avseende en viss rättsfråga i en taxering. Den skattskyldige måste kunna vända sig till en skattekunnig rådgivare för att få de skatterättsliga konsekvenserna av ett visst agerande bedömda, utan att riskera att denna bedömning kommer till skattemyndighetens kännedom och användas mot honom vid en eventuell skatteprocess i framtiden. Den skatterättsliga bedömningen har inget med den befogenhet att samla in *fakta* som motiverat skattemyndigheternas

undersökningsbefogenheter. Skattemyndigheten har inte heller något större behov av den rent skatterättsliga analysen av ett visst förfarande. Sådan skatterättslig kompetens måste skatteförvaltningen förutsättas själv förfoga över.

Det är svårt att i ett rekvisit göra en exakt avgränsning, eftersom förhållandena varierar i praktiken. Avgränsningen får inte innebära att skattemyndigheten hindras att få fram information om för utredningen väsentliga faktiska omständigheter. Det finns heller inget intresse av att skydda rådgivning som har som syfte att ge en beskrivning hur man bör förfara för att undandra skatt eller hur man skall dölja den verkliga karaktären av företagna rättshandlingar. Detta är inga skatterättsliga bedömningar, utan råd om hur man faktiskt skall förfara och faller därmed utanför undantaget.

Gränsdragningsproblem kan tänkas uppkomma när en handling både innehåller skatterättsliga analyser och verkliga eller fiktiva faktiska omständigheter. Skyddas enbart de rent skatterättsliga resonemangen kan det i flera fall vara meningslöst att över huvud taget hävda ett sådant skydd, eftersom man ur övrig information enkelt kan läsa sig till vad den skatterättsliga bedömningen måste ha blivit. I vissa fall varvas de rättsliga frågorna med fakta på ett sådant sätt att det kan te sig närmast meningslöst att söka skydda de rättsliga uttrycken. Ingen rättslig analys kan nämligen göras utan att några faktiska omständigheter anges, i synnerhet inte om det är fråga om rådgivning, eftersom det då är viktigt att framhålla de faktiska omständigheter varpå bedömningen grundar sig. Å andra sidan innehåller även promemorior angående ett planerat förfarande även ett och annat påpekande av skatterättslig karaktär, utan att de skatterättsliga delarna är särskilt kvalificerade och således inte kan vara *motivet* till att handlingen har upprättats. Det kan vara fråga om ett internt PM eller ett råd om ett förfaringssätt som man hoppas skall ha viss skattebesparande effekt.

Med rekvisitet i andra punkten, *handling till den del den innehåller sådan information som ingår i en kvalificerad skatterättslig bedömning*, avses att urskilja sådan information som antingen utgör *skatterättslig analys* eller sådana fakta som är intimt förknippade med denna analys. Rekvisitet *kvalificerad* motiveras av behovet att urskilja uttalanden som är triviala, t.ex. enbart åberopande eller återgivande av lagtext, eller lösa spekulationer om hur en domstol kan komma att bedöma ett visst förfarande. Detta krav gäller oberoende av vem som gjort bedömningen. Den kan t.ex. ha formen av ett utlåtande av en skattejurist eller en rättslig analys i en del av en promemoria som upprättats inför en viss affär. När det däremot gäller promemorior som avser sådant som brukar kallas "skatteupplägg" eller dylikt är i allmänhet den skatterättsliga bedömningen antingen av underordnad betydelse eller i vart fall utgör den en mindre del av promemorian.

Förhållandena skiftar högst avsevärt i praktiken och konsekvensen blir naturligtvis att skattemyndigheterna och domstolarna får söka finna en rimlig lösning i de i praktiken förekommande fallen, med utgångspunkt i vad som bör karaktäriseras som en kvalificerad skatterättslig bedöm-

ning, för att undvika att skattemyndigheten får del av *rättsliga bedömningar* till skillnad från *fakta*.

Undantaget i *tredje punkten* avser teknisk företagshemlighet. Därmed avses samma sak som i konkurrenslagen. Andra företagshemligheter kan undantas enligt fjärde punkten. Skillnaden mellan stadgandena är att teknisk företagshemlighet får undantas såvida inte skattekontrollen skulle lida *betydande men* och detta men väger tyngre än skyddet av hemligheten, medan skyddsintresset vid undantag enligt fjärde punkten enbart skall vägas mot betydelsen för revisionen.

Fjärde punkten omfattar således *alla övriga* handlingar där det finns något annat särskilt *skyddsintresse*, vilket uttryckts på det sättet att innehållet på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom. Utgångspunkten är som tidigare nämnts att alla handlingar omfattas av revisionen. Även om revision eller annan kontrollåtgärd aldrig bör omfatta handlingar som saknar relevans för kontrolländamålet innehåller förslaget inte något allmänt relevanskriterium, eftersom det av tidigare erfarenheter visat sig leda till omfattande merarbete för det fall att revision genomförs hos en tredskande person. När det däremot är fråga om handlingar som har visst skyddsintresse bör det finnas en allmän avvägningsregel som är generösare än den som finns i dag (synnerliga skäl). Kontrollintresset skall då vägas emot skyddsintresset, vilket innebär att skyddsintresset spelar större roll, ju lägre relevans som handlingen har för kontrollen. Omvänt medför ett betydande kontrollintresse att det fordras ett stort skyddsintresse för att handlingen skall undantas. Härvid spelar också regeln i sista stycket, om alternativa sätt att erhålla nödvändiga uppgifter, stor roll för bedömningen om handlingen skall lämnas ut eller inte. Saknas skyddsintresse blir avvägningsregeln över huvud taget inte tillämplig.

Särskilda omständigheter att innehållet inte bör komma till annans kännedom föreligger när det är fråga om uppgifter som antingen utgör affärshemligheter, uppgifter som normalt omfattas av tystnadsplikt eller eljest är av konfidentiell natur. Uppgifter i handlingar hos advokat, läkare, psykiatriker, präster, m.fl. är redan uttryckligen skyddade enligt första punkten. För handlingar som upprättats av företagsrådgivare, t.ex. jurister (andra än advokater), revisorer, skatterådgivare m.fl., finns ett liknande skyddsintresse. Bortsett från *kvalificerade skatterättsliga bedömningar*, vilka har ett absolut skydd (andra punkten), kan det t.ex. finnas handlingar som avser andra rättsliga eller ekonomiska bedömningar. Vidare kan andra företagshemligheter än sådana som är tekniska ha ett skyddsvärde, t.ex. handlingar med uppgifter om marknadsundersökningar, planerad introduktion på marknaden av viss produkt etc. Alla dessa typer av skyddsvärda handlingar kan prövas enligt fjärde punkten.

Det är den reviderade eller förelagde som har de praktiska förutsättningarna att visa att skyddsintresse föreligger. Det måste därför ankomma på honom att visa att det föreligger ett skyddsintresse, i den mån det inte är uppenbart att ett sådant föreligger. När det sedan gäller avvägningen får den normalt göras av rätten, om handlingen förseglats och skattemyndigheten saknar kännedom om innehållet. Ju mer skattemyndigheten

emellertid vet om innehållet, desto större krav kan rätten rimligen ställa på skattemyndigheten, att den presenterar de skäl som motiverar att den bör ingå i kontrollen.

En viktig omständighet vid bedömandet av kontrollintresset i det enskilda fallet är ändamålet med kontrollen. Vid t.ex. tredjemanskontroll är det i allmänhet endast ett mindre antal handlingar som har hög relevans. Sker en sådan hos en företagsrådgivare är det endast de rättshandlingar som denne ingått med klienten som är föremål för kontrollen. Den torde därför i normalfallet avse att granska om klienten bokfört rådgivningskostnaden på ett riktigt sätt, t.ex. att arvodet är avdragsgillt och att det kostnadsförts på ett riktigt sätt (rätt period, avskrivning eller omedelbart avdragsgillt etc.). Det föreligger därför sällan ett kontrollintresse som motiverar tillgång till klientmaterialet, utan erforderliga uppgifter bör kunna erhållas muntligen.

Vid revision hos företagsrådgivaren avseende hans egen deklarations- eller uppgiftsskyldighet blir kontrollintresset i normalfallet inte heller särskilt stort, eftersom klienthandlingarna knappast ger någon ledning ifråga om hans egen skattskyldighet, utom möjligen vad avser ännu icke redovisade arvoden. Även här blir kontrollintresset i allmänhet relativt lågt i jämförelse med skyddsintresset.

Av stadgandet i *andra stycket* framgår att det vid prövningen av undantagen i punkterna 3 och 4 (teknisk företagshemlighet och annan handling) skall beaktas i vad mån nödvändiga uppgifter kan erhållas genom annan handling eller genom muntlig upplysning. Det kan dels vara fråga om annat tillgängligt material, dels att den kontrollerade söker medverka på annat sätt än genom att lämna ut handlingen. Man kan i sistnämnda fall enkelt uttrycka det så, att ju mer den kontrollerade medverkar på annat sätt som leder till att kontrollintresset tillgodoses, ju större möjligheter har han att undanta sådan handling som har ett skyddsintresse.

Ett praktiskt exempel är taxeringsrevision hos en företagsrådgivare. Skattemyndigheten vill t.ex. kontrollera att rådgivaren fakturerat alla arbeten han utfört för sina klienter och att intäktsredovisningen stämmer med vad han faktiskt erhållit eller borde ha fakturerat. Skattemyndigheten kan knappast på egen hand räkna ut vad rådgivaren bör ha tjänat genom att studera hans klientmaterial, men finns tidkort kan det utgöra ett viktigt kontrollmaterial, dock inte helt tillförlitligt eftersom man inte alltid fakturerar enbart i enlighet med antal arbetade timmar. Vidare kan man begära uppgifter om antalet klienter, typ av arbete som utförts etc. Medverkar rådgivaren på ett godtagbart sätt kan kontrolländamålet ändå nås, utan att man granskar alla handlingar i verksamheten. På samma sätt kan en företagsrevisor få undata sina arbetsanteckningar från de revisioner han utfört, eftersom de sällan kan tillföra revisionen av honom själv särskilt mycket, om han redovisar arbetad tid och dessa uppgifter bedöms som tillförlitliga. Arbetsanteckningarna torde vara än mindre relevanta när en tredjemanskontroll utförs hos honom.

Även denna avvägningsfråga löses bäst i de enskilda fall som förs till domstolarnas prövning. Det är således rimligt att överlåta dessa bedömningsfrågor till domstolarna. Genom att förbudet mot att överklaga

dessa avgöranden tas bort i 6 kap. 10 § TL, kan även Regeringsrätten ta upp sådana fall som bedöms ha prejudikatintresse.

3 kap. 14 §

Om handling begärs undantagen från revision bör skattemyndigheten tillsammans med den reviderade försöka komma överens om vilka handlingar som skall undantas. Det är endast då man inte kommer överens som frågan behöver hänskjutas till domstol. Därvid skall den eller de handlingar som begärs undantagna förseglas och ställas till länsrättens förfogande för prövning, på samma sätt som i dag sker vid sådan begäran enligt bevissäkringslagen. Någon möjlighet att underlåta detta, när skattemyndigheten anser "framställningen uppenbart ogrundad" (jfr 19 § bevissäkringslagen), finns dock inte.

Begärs viss handling, som den enskilde anser bör undantas, genom föreläggande, bör den enskilde likaledes först diskutera saken med skattemyndigheten. För det fall att skattemyndigheten likväl begär handlingen skall den enskilde, om han vill att handlingen skall undantas, omedelbart översända den till länsrätten.

På samma sätt som för närvarande gäller enligt 20 § bevissäkringslagen skall länsrätten pröva frågan om undantagande utan dröjsmål.

En särskild regel om hur handling, som endast kan uppfattas med tekniskt hjälpmedel, t.ex. ADB-lagrade handlingar, skall tillhandahållas länsrätten finns i fjärde stycket. Den kan t.ex. tillhandahållas i utskrift, kopia av upptagningen eller att länsrätten får teknisk hjälp med att ta del av handlingen. Regeln innebär således att det är länsrätten som i varje fall får överväga hur man lämpligen bör förfara.

Som anförts i allmänmotiveringen prövar allmänna domstolar ofta frågor om editionsföreläggande utan att ha tillgång till den eller de handlingar som är aktuella. Förhållandena är inte helt jämförbara, men det förekommer säkert fall där man inte behöver tillgång till handlingen. Anser den enskilde att innehållet i handlingen har sådan karaktär att han skulle föredra att inte ens domstolen tar del av det kan han därför begära att rätten inte granskar handlingen. Finner rätten då att granskning av handlingen inte är nödvändig kan man avgöra målet utan att bryta förseglingen eller ta del av den översända handlingen. Det kan t.ex. gälla en principiell fråga, där även skattemyndigheten har en tämligen god bild av vad handlingen innehåller för typ av information.

När det gäller handlingar som inte får granskas på grund av stadgande i grundlag behövs inget särskilt undantag i taxeringslagen, eftersom taxeringslagen inte kan ändra innehållet i grundlag. Det kan t.ex. gälla handlingar som skyddas av tryckfrihetsförordningen, yttrandefrihetsgrundlagen eller 2 kap. regeringsformen. Däremot fordras en förfarande-regel för hur man praktiskt går tillväga vid en begäran om undantagande och det bör rimligen ske på samma sätt som enligt taxeringslagens undantag.

14 a §

Denna bestämmelse finns även i 13 § förslaget till tvångsåtgärdslag. Den har emellertid samma betydelse vid skatteutredningar där tvångsåtgärder inte blir aktuella.

Bestämmelsens första mening motsvarar stadgandet i 21 § bevissäkringslagen. I andra meningen jämställs även det fallet att skattemyndigheten valt att återlämna handlingen efter det att den begärts undantagen.

6 kap. 10 §

Denna paragraf har ändrats så att länsrättens prövning om undantagande av handling enligt 3 kap. 13 och 14 §§, avseende föreläggande enligt 3 kap. 5 och 6 §§ TL och taxeringsrevision (3 kap. 8-12 §§ TL), kan överklagas till högre instans enligt de ordinära reglerna i förvaltningsprocesslagen, dvs. till kammarrätten och, om prövningstillstånd erhålls, till Regeringsrätten.

10.3 Betalningssäkringslagen

4 §

Paragrafen ändras så att betalningssäkring endast kan ske för det fall att den skattskyldige (gäldenären) försöker undandra sig att betala fordran (betalningsovilja eller betalningssabotage). Möjligheten att tillgripa betalningssäkring när det kan befaras att gäldenären inte kommer att kunna betala (betalningsoförmåga) tas därmed bort. Vad avser betalningssabotage har i övrigt ingen ändring i sak varit avsedd.

7 §

Den föreslagna ändringen innebär att förlängning endast kan ske med en månad i taget, varvid domstolen vid varje förlängningsbeslut har att pröva om det fortfarande finns särskilda skäl för förlängning. Normalt torde det vara svårare att motivera en förlängning ju längre tid som löpt sedan åtgärden beslutades, såvida det inte är på grund av gäldenärens bristande medverkan som utredningen drar ut på tiden. I övrigt hänvisas till allmänmotiveringen.

21 §

Begränsningarna i andra stycket föreslås upphävda, vilket innebär att skada skall ersättas, oavsett om den är av någon betydelse eller om det är fråga om kostnader för biträde eller utredning. Under förutsättning att den enskilde kan visa att någon ren förmögenhetsskada uppstått skall den ersättas.

Med hänsyn till vårt förslag om ersättning i ärenden och mål om skatt m.m. torde den sistnämnda begränsningen dessutom inte längre ha någon

större betydelse, men förslaget innebär att den enskilde kan begära ersättning enligt den av lagarna som är smidigast, vilket i normalfallet torde vara ersättningslagen. Det kan emellertid tänkas att kostnaderna för ombud är mer omfattande än enbart sådana som hänför sig till processen i betalningssäkringsmålet, varvid den enskilde bör kunna erhålla ersättning för övriga kostnader enligt detta stadgande.

10.4 Uppbördslagen

49 § 1 mom.

Bestämmelsen innebär att anstånd normalt skall medges, om det inte är uppenbart att yrkandet inte kan bifallas.

Om den skattskyldige i sin begäran om omprövning eller i överklagandet antingen inte anför någonting alls eller är så knapphändig eller otydlig att det inte rimligen kan förstås vad han menar är det svårt att bedöma om talan kan bifallas. Ser man då inget annat som talar för bifall är normalt uppenbart att den skattskyldiges yrkande inte kan bifallas. Bedömningen måste rimligtvis ske på det föreliggande materialet. Inget hindrar emellertid att den skattskyldige ånyo begär anstånd efter att han har kompletterat sin talan.

En annan sak är att skattemyndigheten skall hjälpa den skattskyldige att komplettera sin talan, respektive domstolen skall förelägga honom att avhjälpa bristen. Skattemyndigheten kan också ta kontakt med den skattskyldige och fråga om han vill komplettera omprövningsärendet eller överklagandet innan anståndsärendet avgörs.

Även om den skattskyldige har anfört skäl för sin talan kan det vara vara uppenbart att de anförda skälen inte kommer att medföra att yrkandena kan bifallas. Den skattskyldige kan också inkommit med deklaration, nya bevis etc.

Kravet att det skall vara uppenbart att besvären inte kommer att bifallas ställer till skillnad från nuvarande ovisshetsbedömning krav på att man på det föreliggande materialet i ärendet eller målet inte ser någon möjlighet till bifall till talan. Det kan inte krävas att skattemyndigheten eller domstolen skall behöva överväga varje tänkbar möjlighet som kan aktualiseras med anledning av eventuellt tillkommande material, utan prövningen måste, som tidigare nämnts, av praktiska skäl ske på det för tillfället föreliggande materialet. Omfattar ärendet eller målet flera yrkanden får varje yrkande bedömas för sig.

49 § 2 mom.

Ett nytt tredje stycke föreslås, med en bestämmelse om ersättning för skälig kostnad för ställd säkerhet, om den skattskyldige sedermera vinner bifall till sitt yrkande i skattemålet eller omprövningsärendet. Det kan t.ex. vara kostnaden för en bankgaranti, för vilken en marknadsmässig ersättning betalts.

Vinner den skattskyldige endast bifall till del av yrkandet skall ersättningen jämkas. Jämkning skall också ske om det skulle vara oskäligt att full ersättning lämnas, vilket det t.ex. kan vara då den skattskyldige medverkat till att skattemyndigheten gjort en felbedömning av skattefordrans storlek eller då skattefordran visar sig vara hänförlig till ett annat taxeringsår eller dylikt. Denna bestämmelse kan jämföras med oskälighetsstadgandet i 22 § betalningssäkringslagen.

Övriga föreslagna förändringar av 2 mom. innebär inga ändringar i sak. Tillägget i första stycket, att anstånd skall medges med lägre belopp än som betingas av yrkandet om så begärs, är endast ett språkligt förtydligande av vad som redan gäller. Slutligen bör nämnas att vi i skälen till vårt förslag gjort den bedömningen att bestämmelsen om säkerhet kommer att få större betydelse än den för närvarande har (se avsnitt 3.4).

49 § 4 mom.

Räntan för varje år bestäms med hänsyn till statslåneräntan och den blir 90 procent av denna om säkerhet ställs och 125 procent av statslåneräntan i andra fall och har motiverats med att räntan bör vara marknadsmässig (se avsnitt 3.4).

78 §

Paragrafen innehåller konsekvensändringar och har kommenterats i avsnitt 6.5.2.

10.5 Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

3 §

Paragrafen innehåller de fyra alternativa möjligheter som ger rätt till ersättning. Andra stycket har flyttats till 4 §.

Den första förutsättningen, att den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden, tar främst sikte på omprövningsärenden hos skattemyndighet och dylika ärenden hos andra myndigheter samt mål hos domstol. Har yrkandena helt eller delvis bifallits föreligger i princip en rätt till ersättning, dock under förutsättning att det inte är fråga om kostnader som anges i 4 § eller grund för jämkning enligt 5 § föreligger. I omprövningsärenden och andra liknande ärenden torde sådana omständigheter ofta kunna reducera ersättningsanspråken. Beror framgången delvis på att den skattskyldige kompletterat materialet får man söka göra en lämplig avvägning av vad som i det enskilda fallet är rimligt.

När det gäller den andra och tredje ersättningsmöjligheten är det, främst prejudikatmål eller liknande ärenden eller mål som avses. Avgörs ett skatteärende sedan t.ex. ett pilotfall prövats av högre domstol kan det ändå vara befogat att lämna ersättning för gjorda rättsutredningar eller

dylikt, särskilt om den enskilde inte kände till att ett liknande fall var föremål för prövning av högre domstol eller hade möjlighet att invänta ett sådant avgörande.

Den fjärde och sista alternativa möjligheten är att synnerliga skäl för ersättning föreligger. Är det t.ex. fråga om ärenden, där man inte "vinner" eller "förlorar", utan t.ex. ett skatterevisionsärende, i vilket skattemyndigheten har orsakat den reviderade större kostnader än nödvändigt, kan ersättning medges. Det måste dock vara fråga om sådana extraordinära fall där man i efterhand kan konstatera att skatterevisionen, utan den reviderades förskyllan, gått för långt eller man i vart fall kan konstatera att kraven på den reviderade varit oproportionerligt stora.

4 §

Paragrafen innehåller den nuvarande bestämmelsen i 3 § andra stycket. Den har stor betydelse för att begränsa ersättningsanspråken rörande sådana kostnader man är skyldig att själv svara för under skatteutredningar eller andra liknande utredningar för fastställande av skatt, tull eller avgift.

5 §

Förutom den allmänna begränsningen i 4 § har i 5 § införts en jämkningsbestämmelse, som till viss del motsvarar det nuvarande stadgandet i 4 § (särskilt tredje punkten). Bifalls yrkande endast delvis skall ersättningen jämkas, varvid hänsyn naturligtvis får tas till hur stor del av kostnaderna som belöper på vardera delen. Om den partiella framgången dessutom beror av sådant som den skattskyldige bör tillhandahålla under skatteutredningen (se 4 §) skall ersättningen jämkas till noll.

Har den skattskyldige eller hans ombud varit försumlig eller orsakat att processen blivit mer omfattande än nödvändigt kan ersättningen också jämkas. Det kan t.ex. vara fallet när man under ärendets eller målets gång tillfört nya omständigheter, utnyttjat möjligheten att komma med nya yrkanden (vilket är möjligt i viss utsträckning även med nuvarande sakprocess) eller dylikt och på så sätt orsakat ökad skriftväxling eller t.o.m. nödvändiggjort en muntlig förhandling, som eljest inte hade behövts.

7 §

Bestämmelsen motsvarar delvis stadgandet i 8 § (nuvarande lydelse). Varje instans som avgör ett ärende eller mål om skatt, där ersättning för kostnader begärs, skall ta ställning till om och i vilken omfattning ersättning skall medges. Det innebär att skattemyndigheten prövar frågan i ett omprövningsärende och förvaltningsdomstol respektive allmän domstol vid mål om skatt i respektive domstol. För att uppnå god arbetseffektivitet är det rimligt att kräva att skattskyldig som vill ha ersättning begär detta innan ärendet eller målet avgörs. Har den skattskyldige aviserat att han avser att begära ersättning bör han därför,

innan ärendet eller målet avgörs, uppmanas att inkomma med kostnadsräkning.

8 §

Eftersom myndighet skall fatta beslut om ersättning fordras en regel om möjlighet att överklaga ett sådant beslut. Ersättningsärendet skall då överklagas till länsrätten i det län där myndigheten är belägen. Med myndigheten avses inte tingsrätts funktion som beskattningsmyndighet i arvs- och gåvoskattemål. Dessa beslut överklagas i stället hos hovrätten, dvs. i samma ordning som dessa skattemål.

9 §

Paragrafen har justerats med hänsyn till att den även skall gälla vid ärenden om skatt hos myndighet.

11 §

Paragrafens första stycke har ändrats så att den även avser ärenden om skatt.

I andra stycket införs en ny bestämmelse om vem som är motpart till den skattskyldige när ersättningsbeslut meddelats av myndighet samt den överklagandetid som därvid står till förfogande. Inom två månader från det att beslutet meddelades får den myndighet eller det allmänna ombud, som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till, även överklaga ersättningsbeslutet.

Har ersättningsfråga avgjorts enligt 9 § och därvid även överklagandetiden löpt ut, torde det följa av allmänna rättsprincipen att sådant avgörande ändå får överklagas inom sådan tid som eljest gäller för denna typ av ärenden.

Övriga lagändringar

Övriga lagändringar har kommenterats i avsnitt 6.5.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av ledamoten Bruno Poromaa (s)

Kommitténs uppgift har enligt direktiven varit, att belysa i vilka avseenden det finns brister i rättssäkerheten vid beskattningen och föreslå åtgärder för att avhjälpa dessa.

Jag har i utredningen icke varit beredd att medverka till förändringar i nuvarande lagstiftning, som får en sådan utformning att de kan bidra till att undergräva effektiviteten i skattekontrollen. Förändringar som kan motiveras av starka rättssäkerhetsskäl måste dock kunna göras.

Vid en tidpunkt med en tilltagande ekonomisk brottslighet är det av största vikt att skattemyndigheterna även i framtiden har möjlighet att tillgripa vissa legala instrument för att kunna utföra en effektiv skattekontroll.

När nu utredningen efter avslutat uppdrag överlämnar betänkandet så kan man konstatera att samtliga sakkunniga enhälligt ställer sig bakom utredningens resultat. Enligt de sakkunniga kommer icke effektiviteten i skattekontrollen att undergrävas med de förändringar som föreslås i utredningens betänkande. Mot bakgrund härav, så är jag för min del beredd att ansluta mig till de förslag som nu föreligger.

Jag förutsätter dock att utredningens betänkande blir föremål för ett brett remissförfarande innan proposition läggs inför riksdagen.

Förslag till

Lag (1994:00) om skatt på arvode till anonym meddelare

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Skatt (meddelararvodesskatt) skall erläggas till staten enligt de förutsättningar som anges i denna lag.

2 § Denna lag tillämpas när

1. arvode utgivits till person som lämnat meddelande för offentliggörande i tryckt skrift, radioprogram, filmer eller ljudupptagningar (meddelare),
2. meddelarens identitet skyddas av tryckfrihetsförordningen eller yttrandefrihetsgrundlagen, och
3. meddelaren inte har eller kan antas ha samtyckt till att identiteten röjs i sådan omfattning att kontrolluppgiftsskyldigheten enligt lagen (1990:325) om deklaration och kontrolluppgifter kan fullgöras.

3 § Skattskyldig är den som utgivit arvode för meddelande enligt de förutsättningar som anges i 2 §.

4 § Den som är skattskyldig skall anmäla sig för registrering hos beskattningsmyndigheten i Kopparbergs län.

5 § Underlag för meddelararvodesskatt är det utbetalade arvodet.

6 § Meddelararvodesskatt utgår med 100 % av underlaget.

7 § Skattskyldighet inträder när arvodet utbetalas.

8 § Redovisningsperiod är kalenderår.

9 § Regler för förfarandet vid beskattningen finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas på belopp som utbetalas efter ikraftträdandet.

Statens offentliga utredningar 1993

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

En ny datalag. [10]
EG och våra grundlagar. [14]
Ökat personval. [21]
Handläggningen av vissa säkerhetsfrågor. [26]
Reaktion mot ungdomsbrott. Del A och B. [35]
Justitiekanslern. En översyn av JK:s arbetsuppgifter m.m. [37]
Fri- och rättighetsfrågor. Del A och B. [40]
Det allmännas skadeståndsansvar. [55]
Polisens rättsliga befogenheter. [60]

Utrikesdepartementet

Styrnings- och samarbetsformer i biståndet. [1]
Kontrollen över export av strategiskt känsliga varor. [56]

Försvarsdepartementet

Lag om totalförsvarsplikt. [36]
Försvarets högskolor. [42]

Socialdepartementet

Statligt stöd till rehabilitering av tortyrskadade flyktingar m. fl. [4]
Bensodiazepiner – beroendeframkallande psykofarmaka. [5]
Socialförsäkringsregister. [11]
Rätten till bistånd inom socialtjänsten. [30]
Kommunernas roll på alkoholområdet och inom missbrukarvården. [31]
Hälso- och sjukvården i framtiden – tre modeller. [38]
Ett år med betalningsansvar. [49]
Serveringsbestämmelser. [50]
Överföring av HIV-smitta genom läkemedlet Preconativ. [61]

Kommunikationsdepartementet

Postlag. [9]
Ökad konkurrens på järnvägen. [13]
Förarprövare. [34]

Finansdepartementet

Nya villkor för ekonomi och politik – ekonomikommisionens förslag. [16]
Nya villkor för ekonomi och politik – ekonomikommisionens förslag. Bilagor. [16]
Riksbanken och prisstabiliteten. [20]
Vad är ett statsråds arbete värt? [22]
Bankstödsnämnden. [28]
Fortsatt reformering av företagsbeskattningen. Del 2. [29]
Folk- och bostadsräkning år 1990 och i framtiden. [41]
Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen. [44]
Kostnadsutjämning mellan kommuner. [53]
Beskattning av fastigheter, del I
– Schablonintäkt eller fastighetsskatt? [57]
Effektivare ledning i statliga myndigheter. [58]
Rättssäkerheten vid beskattningen. [62]

Utbildningsdepartementet

Kursplaner för grundskolan. [2]
Ersättning för kvalitet och effektivitet.
– Utformning av ett nytt resurstilldelningssystem för grundläggande högskoleutbildning. [3]
Vårdhögskolor
– kvalitet – utveckling – huvudmannaskap. [12]
Kunskapens krona. [23]

Jordbruksdepartementet

Livsmedelshygien och småskalig livsmedelsproduktion. [6]
Sociala åtgärder för jordbrukare. [25]
Åtgärder för att förbereda Sveriges jordbruk och livsmedelsindustri för EG. [33]

Arbetsmarknadsdepartementet

Ny anställningsskyddslag. [32]
Politik mot arbetslöshet. [43]
Ersättning vid arbetslöshet. [53]

Kulturdepartementet

Löneskillnader och lönediskriminering. Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. [7]
Löneskillnader och lönediskriminering. Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. Bilagedel. [8]
Ägandet av radio och television i allmänhetens tjänst. [17]
Utlänningslagen – en partiell översyn. [24]
En gräns för filmcensuren. [39]
Utvisning på grund av brott. [54]

Näringsdepartementet

Svenska regler för internationell omfördelning av olja vid en oljekris. [15]

Statens offentliga utredningar 1993

Kronologisk förteckning

1. Styrnings- och samarbetsformer i biståndet. UD
2. Kursplaner för grundskolan. U.
3. Ersättning för kvalitet och effektivitet.
   - Utformning av ett nytt resurstilldelningssystem för grundläggande högskoleutbildning. U.
4. Statligt stöd till rehabilitering av tortyrskadade flyktingar m. fl. S.
5. Bensodiazepiner - beroendeframkallande psykofarmaka. S.
6. Livsmedelshygien och småskalig livsmedelsproduktion. Jo.
7. Löneskillnader och lönediskriminering. Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. Ku.
8. Löneskillnader och lönediskriminering. Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. Bilagedel. Ku.
9. Postlag. K.
10. En ny datalag. Ju.
11. Socialförsäkringsregister. S.
12. Vårdhögskolor
    - kvalitet - utveckling - huvudmannaskap. U.
13. Ökad konkurrens på järnvägen. K.
14. EG och våra grundlagar. Ju.
15. Svenska regler för internationell omfördelning av olja vid en oljekris. N.
16. Nya villkor för ekonomi och politik - ekonomikommissionens förslag. Fi.
16. Nya villkor för ekonomi och politik - ekonomikommissionens förslag. Bilagor. Fi.
17. Ägandet av radio och television i allmänhetens tjänst. Ku.
18. Acceptans Tolerans Delaktighet. M.
19. Kommunerna och miljöarbetet. M.
20. Riksbanken och prisstabiliteten. Fi.
21. Ökat personval. Ju.
22. Vad är ett statsråds arbete värt? Fi.
23. Kunskapens krona. U.
24. Utlänningslagen - en partiell översyn. Ku.
25. Sociala åtgärder för jordbrukare. Jo.
26. Handläggningen av vissa säkerhetsfrågor. Ju.
27. Miljöbalk. Del 1 och 2. M.
28. Bankstödsnämnden. Fi.
29. Fortsatt reformering av företagsbeskattningen. Del 2. Fi.
30. Rätten till bistånd inom socialtjänsten. S.
31. Kommunernas roll på alkoholområdet och inom missbrukarvården. S.
32. Ny anställningsskyddslag. A.
33. Åtgärder för att förbereda Sveriges jordbruk och livsmedelsindustri för EG. Jo.
34. Förarprövare. K.
35. Reaktion mot ungdomsbrott. Del A och B. Ju.
36. Lag om totalförsvarsplikt. Fö.
37. Justitiekanslern. En översyn av JK:s arbetsuppgifter m.m. Ju.
38. Hälso- och sjukvården i framtiden - tre modeller. S.
39. En gräns för filmcensuren. Ku.
40. Fri- och rättighetsfrågor. Del A och B. Ju.
41. Folk- och bostadsräkning år 1990 och i framtiden. Fi.
42. Försvarets högskolor. Fö.
43. Politik mot arbetslöshet. A.
44. Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen. Fi.
45. Trosa bryter sig loss. Bytänkande eller demokratins räddning. C.
46. Vissa kyrkofrågor. C.
47. Konsekvenser av valmöjligheter inom skola, barnomsorg, äldreomsorg och primärvård. C.
48. Kommunala verksamheter i egen förvaltning och i kommunala aktiebilag. En jämförande studie. C.
49. Ett år med betalningsansvar. S.
50. Serveringsbestämmelser. S.
51. Naturupplevelser utan buller - en kvalitet att värna. M.
52. Ersättning vid arbetslöshet. A.
53. Kostnadsutjämning mellan kommuner. Fi.
54. Utvisning på grund av brott. Ku.
55. Det allmännas skadeståndsansvar. Ju.
56. Kontrollen över export av strategiskt känsliga varor. UD.
57. Beskattning av fastigheter, del I
    - Schablonintäkt eller fastighetsskatt? Fi.
58. Effektivare ledning i statliga myndigheter. Fi.
59. Ny marknadsföringslag. C.
60. Polisens rättsliga befogenheter. Ju.
61. Överföring av HIV-smitta genom läkemedlet Preconativ. S.
62. Rättssäkerheten vid beskattningen. Fi.

Statens offentliga utredningar 1993

Systematisk förteckning

Civildepartementet

Trosa bryter sig loss. Bytänkande eller demokratins räddning. [45]
Vissa kyrkofrågor. [46]
Konsekvenser av valmöjligheter inom skola, barnomsorg, äldreomsorg och primärvård. [47]
Kommunala verksamheter i egen förvaltning och i kommunala aktiebilag. En jämförande studie. [48]
Ny marknadsföringslag. [59]

Miljö- och naturresursdepartementet

Acceptans Tolerans Delaktighet. [18]
Kommunerna och miljöarbetet. [19]
Miljöbalk. Del 1 och 2. [27]
Naturupplevelser utan buller – en kvalitet att värna. [51]