



Statens offentliga utredningar  
1996:79  
Finansdepartementet

# Översyn av revisionsreglerna

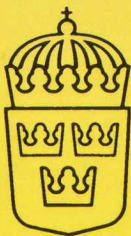
**Ur KB:s samlingar**

Digitaliserad år 2015



National Library  
of Sweden

Delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté  
Stockholm 1996



Statens offentliga utredningar  
1996:79  
Finansdepartementet

# Översyn av revisionsreglerna

Delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté  
Stockholm 1996







Statens offentliga utredningar  
1996:79  
Finansdepartementet

A: Ref KB  
Occ SOU

31

# Översyn av revisionsreglerna

Delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté  
Stockholm 1996





SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes, Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst  
106 47 Stockholm  
Fax: 08-20 50 21  
Telefon: 08-690 91 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.

– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:

Regeringskansliets förvaltningskontor  
Distributionscentralen  
103 33 Stockholm  
Fax: 08-405 10 10  
Telefon: 08-405 24 81

## Till statsrådet Thomas Östros

Genom beslut den 26 januari 1995 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en parlamentarisk kommitté med tre ledamöter med uppdrag att dels utforma en ny lagstiftning mot skatteflykt, dels ompröva de regler om revision m.m. som infördes den 1 juli 1994 och föreslå de ändringar som är motiverade i syfte att stärka och effektivisera skattekontrollen.

Den 21 december 1995 beslutade regeringen att genom tilläggsdirektiv ge kommittén i uppdrag att kartlägga de brister och problem som finns vid den punktskattekontroll som gäller införsel av EG-interna varor och lämna de förslag som behövs för att förbättra kontrollen.

Till ledamöter förordnades generaldirektören Claes Ljungh, ordförande, samt riksdagsledamöterna Lars Hedfors (s), Karl-Gösta Svenson (m) och Eskil Erlandsson (c).

Till sakkunniga förordnades regeringsrådet Gunnar Björne samt departementsrådet Carl Gustav Fernlund, vilken entledigades den 11 september 1995, och, från och med den 11 september 1995, departementsrådet Peter Kindlund.

Till experter förordnades professorn Sture Bergström, länskattechefen Lennart Bjerkner, skattedirektören Leif Rosenfeld, kammarrättsassessorn Stefan Holgersson, avdelningsdirektören Kerstin Källman, vilken entledigades den 17 januari 1996, skattejuristen Kerstin Nyquist samt från och med den 18 januari 1996 kanslirådet Agneta Bergqvist och chefsjuristen Per Kjellsson.

Till sekreterare förordnades numera jur. kand. Magnus Elfström, vilken entledigades den 15 mars 1996, kammarrättsassessorn Lena Gustafson och, från och med den 1 mars 1996, kammarrättsassessorn Monika Wendleby.

Kommittén har antagit namnet 1995 års skatteflyktskommitté.

Kommittén överlämnar härmed delbetänkandet Översyn av revisionsreglerna.

Vid utarbetandet av delbetänkandet har Lena Gustafson arbetat som sekreterare.

Ledamoten Karl-Gösta Svenson har reserverat sig mot delar av förslaget. Experterna Per Kjellsson och Kerstin Nyquist har avgivit särskilda yttranden.



Kommittén fortsätter sitt arbete i enlighet med tilläggsdirektiven. Kommittén kommer också att utreda behovet av särskilda regler för kontroll av den tillfälliga handeln.

Stockholm i juni 1996

*Claes Ljungh*

*Lars Hedfors*

*Karl-Gösta Svenson*

*Eskil Erlandsson*

*/Lena Gustafson*

## Innehåll

<b>Förkortningar</b> . . . . .	7
<b>Sammanfattning</b> . . . . .	9
<b>Författningsförslag</b> . . . . .	11
1. Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324). . .	11
2. Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om själv- deklaration och kontrolluppgifter . . . . .	15
3. Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) . . . . .	17
4. Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punkt- skatter och prisregleringsavgifter. . . . .	20
5. Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272) .	25
6. Förslag till lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare . . . . .	28
7. Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt . . . . .	31
8. Förslag till lag om ändring i tullagen (1994:1550) . . . . .	33
9. Förslag till lag om ändring i lagen (1987:1231), om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. .	36
10. Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. . . . .	38
<b>1. Inledning</b> . . . . .	45
<b>2. Utredningsarbetet</b> . . . . .	47
<b>3. Nuvarande regler</b> . . . . .	49
3.1 Revisioner . . . . .	49
3.2 Tredjemanskontroll . . . . .	51
3.3 Undantagande av handlingar och uppgifter . . . . .	52
3.4 Tvångsåtgärder . . . . .	53
<b>4. Något om utländsk rätt</b> . . . . .	61
<b>5. Allmänna överväganden</b> . . . . .	63
5.1 Behovet av ändringar . . . . .	63



5.2	Taxeringskontrollen . . . . .	64
5.2.1	Kontroll av löpande beskattningsår . . . . .	64
5.2.2	Tredjemansrevision . . . . .	67
5.2.3	Underrättelsen om revision . . . . .	71
5.2.4	Återlämnande av handlingar vid konkurs. . . . .	75
5.2.5	Befogenhet att ta varuprov och prova apparatur . . . . .	77
5.2.6	Föreläggande om uppgift om det löpande beskatt- ningsåret . . . . .	78
5.2.7	Tredjemansföreläggande . . . . .	78
5.3	Tvångsåtgärderna . . . . .	79
5.3.1	Inledning . . . . .	79
5.3.2	Riskrekvisitet . . . . .	80
5.3.3	Förtydligande av 5 § första stycket tvångsåtgärds- lagen . . . . .	84
5.3.4	Tvångsåtgärd beträffande det som får provas . . . . .	85
5.3.5	Tvångsåtgärd vid risk att materialet förstörs . . . . .	85
5.3.6	Interimistiska beslut . . . . .	86
5.3.7	Tvångsåtgärd vid tredjemansrevision . . . . .	87
5.3.8	Den insamlade informationen . . . . .	88
5.4	Undantagande av handlingar och uppgifter . . . . .	89
5.5	Övriga lagändringar . . . . .	91
5.5.1	Inledning . . . . .	91
5.5.2	Revisionsreglerna . . . . .	91
	5.5.2.1 Kontroll av skatter och avgifter . . . . .	91
	5.5.2.2 Kontroll enligt tullagen. . . . .	93
5.5.3	Föreläggande om uppgift om löpande perioder . . . . .	96
5.5.4	Tredjemansföreläggandet i mervärdesskattelagen. . . . .	97
5.5.5	Tredjemansföreläggandet i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. . . . .	98
5.5.6	Uppbördslagen och lagen om uppbörd av social- avgifter från arbetsgivare . . . . .	99
	5.5.6.1 Tredjemansföreläggande . . . . .	99
	5.5.6.2 Beslutsbehörigheten. . . . .	99
5.5.7	Föreläggande enligt lagen om sjömansskatt. . . . .	100
5.5.8	Tredjemansföreläggande enligt tullagen . . . . .	101
5.5.9	Granskningen av personuppgifter . . . . .	101
<b>6.</b>	<b>Författningskommentarer. . . . .</b>	<b>105</b>
6.1	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen . . . . .	105

6.2	Förslag till lag om ändring i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter . . . . .	106
6.3	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen . .	107
6.4	Förslag till lag om ändring i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter . . . . .	107
6.5	Förslag till lag om ändring i uppbördslagen . . . . .	108
6.6	Förslag till lag om ändring i lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare . . . . .	109
6.7	Förslag till lag om ändring i lagen om sjömansskatt . . .	109
6.8	Förslag till lag om ändring i tullagen . . . . .	110
6.9	Förslag till lag om ändring i lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision,m.m . . . . .	110
6.10	Förslag till lag om ändring i lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet . . . . .	111
<b>7.</b>	<b>Kostnader och ikraftträdande . . . . .</b>	<b>113</b>

*Bilagor:*

1.	Enkäten till utlandet . . . . .	115
2.	Enkäten till skattemyndigheterna . . . . .	129
3.	Reservation av Karl-Gösta Svenson . . . . .	145
4.	Särskilt yttrande av Per Kjellsson . . . . .	157
5.	Särskilt yttrande av Kerstin Nyquist . . . . .	161





## Förkortningar

EGT	Europeiska gemenskapernas officiella tidning
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
KFM	Kronofogdemyndigheten
LPP	lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSK	lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
ML	mervärdesskattelagen (1994:200)
prop.	proposition
RSV	Riksskatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRS	Svenska Revisorsamfundet
TL	taxeringslagen (1990:324)





## Sammanfattning

Kommittén har haft i uppdrag att ompröva de bestämmelser beträffande skatte- och tullmyndigheternas kontrollbefogenheter som trädde i kraft den 1 juli 1994 och föreslå de lagändringar som behövs för att få en ändamålsenlig lagstiftning på kontrollområdet. Kommittén har härvid haft att sammanväga intresset av att myndigheterna har instrument till sitt förfogande för att utöva en effektiv kontroll med kravet att lagstiftningen tillgodoser rimliga rättssäkerhetsgarantier.

I detta delbetänkande presenteras ett flertal lagändringar som alla har till syfte att förbättra myndigheternas möjligheter att bedriva sin kontrollverksamhet på ett effektivare men för de enskilda rättsäkert sätt. Sålunda föreslår kommittén att revision skall få företas för kontroll av det löpande beskattningsårets (eller periodens) räknenskaper och andra handlingar. Vidare föreslås ett återinförande av regler om så kallad tredjemansrevision. Kommittén föreslår också att skattemyndigheten och tullmyndigheten – inom ramen för en revision i samverkan – skall ha möjlighet att besluta att den reviderade inte skall underrättas i förväg om att revision skall ske. Kommittén föreslår vidare att skattemyndigheten även vid annan revision än enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha befogenhet att ta varuprov och prova apparatur, samt att det skall införas bestämmelser om att skattemyndigheten och tullmyndigheten efter avslutad revision får överlämna omhändertagna handlingar till konkursförvaltare i stället för till den reviderade. Kommittén föreslår att bestämmelserna om tredjemansföreläggande i mervärdesskattelagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter utformas i enlighet med 3 kap. 50 a § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt att motsvarande bestämmelser om tredjemansföreläggande införs i uppbördslagen, lagen om sjömansskatt och lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Vidare föreslås att föreläggande om kontrolluppgift skall kunna avse uppgift om det löpande beskattningsårets eller periodens handlingar.

Ytterligare en ändring i uppbördslagen föreslås; beslutsbehörigheten bör tillkomma skattemyndigheten i det län där arbetsgivaren vid det aktuella tillfället är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstagarens skatt. Vidare föreslås att lagen

om automatisk databehandling vid taxeringsrevision m.m. skall vara tillämplig även vid annan kontroll än revision. Kommittén föreslår vissa ändringar i tvångsåtgärdslagen. Det finns anledning att befara att rekvisitet påtaglig risk på grund av vissa förarbetuttalanden kommit att tolkas på ett alltför restriktivt sätt. Kommittén föreslår därför att rekvisitet byts ut mot särskild risk. Vidare föreslås ett förtydligande av 5 § första stycket samt att tvångsåtgärd enligt nämnda lagrum skall få vidtas även då sabotagerisken gäller det som får provas. Kommittén föreslår också en utvidgning av granskningsledarens befogenhet att fatta interimistiska beslut; det skall vara möjligt även då det föreligger sabotagerisk beträffande det som får inventeras, besiktigas eller provas. Vidare föreslås, till följd av förslaget om återinförande av tredjemansrevision, att 10 - 12 §§ skall upphävas. Slutligen föreslås viss ändring i bestämmelserna i 15 § andra stycket och 29 § andra stycket tvångsåtgärdslagen.



## Författningsförslag

### 1. Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 8 - 9, 11 och 12 a §§ taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreskriven lydelse*

3 kap.  
8 §<sup>1</sup>

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 eller kan antas vara bokförings-skyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruks-bokföringslagen (1979:141) och hos annan juridisk person än dödsbo.

*Om revisionen kan antas bli omfattande får den påbörjas även innan deklaration skall*

Skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att skyldighet enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt *eller för att kontrollera det löpande beskattnings-årets räkenskaper och övriga handlingar.*

*Taxeringsrevision får även göras för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av andra än den som revideras.*

Taxeringsrevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokförings-skyldig enligt bokföringslagen (1976:125)

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1994:467



*avlämnas, om det beskattningsår som revisionen avser gått ut.*

eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos annan juridisk person än dödsbo.

### 9 §<sup>2</sup>

Ett beslut om taxeringsrevision skall *överlämnas till den reviderade innan revisionen verkställs. Beslutet skall* innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 13 och 14 §§.

Ett beslut om taxeringsrevision skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 13 och 14 §§. *Den reviderade skall underrättas om beslutet senast i samband med att revisionen verkställs.*

*Om revisionen företas för granskning av annan än den som revideras, får skattemyndigheten utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser.*

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

### 11 §<sup>3</sup>

Vid taxeringsrevision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas om de inte skall undantas enligt 13 §.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1994:467

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1994:467

Vid revision får revisorn även inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten.

Vid revision får revisorn även inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten. *Revisorn får också ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten samt prova kassaapparatur, särskild räknarapparatur, mätapparatur och annan teknisk utrustning.*

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

#### 12 a §<sup>4</sup>

En revision får inte pågå längre tid än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade.

En revision får inte pågå längre tid än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade. *Har den reviderade försatts i konkurs när handlingarna skall återlämnas skall skattemyndigheten i stället överlämna handlingarna till konkursförvaltaren. Skattemyndigheten skall härvid skriftligen underrätta den*

<sup>4</sup> Paragrafen infördes genom 1994:467

*reviderade om att handlingarna överlämnats till konkursförvaltare.*

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.



## 2. Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:325) om  
självdeklaration och kontrolluppgifter

*dels* att 3 kap. 50 a § skall ha följande lydelse,  
*dels* att det skall införas en ny paragraf, 3 kap. 3 a §, av följande  
lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

3 kap.  
3 a §

*Ett föreläggande om  
kontrolluppgift enligt denna lag  
får avse uppgift om det löpande  
beskattningsåret.*

50 a §<sup>5</sup>

Efter föreläggande av skattemyndigheten skall den, som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller som är annan juridisk person än dödsbo, lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen. Om det finns särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna sådan uppgift.

<sup>5</sup> Paragrafen införd genom 1994:477

*Den som föreläggs kan, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, i stället ställa nödvändiga handlingar till skattemyndighetens förfogande för granskning.*

En kontrolluppgift enligt första stycket får även avse att visa upp handling eller lämna över en kopia av handling.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

### 3. Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200) att 17 kap. 2, 5, 6 och 7 §§ skall ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

#### 17 kap. 2 §<sup>6</sup>

Skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara deklarationsskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av deklARATIONEN eller annars för beskattningen.

*Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.*

#### 5 §<sup>7</sup>

Skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa

Skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och annan juridisk person än dödsbo att lämna

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1994:473

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1994:473



upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör omsättning av varor eller tjänster som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit näringsidkare (kontrolluppgift), om det behövs till ledning för beskattning av denne näringsidkare. Om det finns särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna kontrolluppgift.

*uppgift som har betydelse för beskattning enligt denna lag om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Om det finns särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna kontrolluppgift.*

*En kontrolluppgift enligt första stycket får även avse att visa upp handling eller lämna över en kopia av handling.*

Bestämmelserna i 3 kap. 13 - 14 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från föreläggande.

För kontroll av skatt enligt denna lag gäller bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).

## 6 §<sup>8</sup>

Ett föreläggande enligt 5 § får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

*Om föreläggandet medför att den som föreläggs måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, får han i stället ställa nödvändiga handlingar till skattemyndighetens förfogande för granskning.*

Ett föreläggande enligt 2 eller 5 § får avse uppgift om den löpande redovisningsperioden.

*Föreläggandet får förenas med vite, om det finns anledning anta att det annars inte följs.*

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1994:473

7 §<sup>9</sup>

Skattemyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet full-gjorts riktigt och fullständigt. Skatterevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jord-bruksbokföringslagen (1979:141) och hos annan person än dödsbo. Revision får göras även hos den som anmält sig för registrering för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga och hos sådan representant för utländsk företagare som avses i 22 kap. 6 §.

Skattemyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet full-gjorts riktigt och fullständigt *eller för kontroll av den löpande redovisningsperiodens räkenskaper och andra handlingar*. Skatterevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jord-bruksbokföringslagen (1979:141) och hos annan person än dödsbo. Revision får göras även hos den som anmält sig för registrering för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga och hos sådan representant för utländsk företagare som avses i 22 kap. 6 §.

I övrigt gäller i fråga om skatterevision i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 8 - 14 c §§ taxeringslagen (1990:324).

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1994:473



#### 4. Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

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

*dels* att 3 kap. 5 samt 7 - 8, 11 och 14 §§ skall ha följande lydelse, *dels* att det skall införas en ny paragraf, 3 kap. 6 a §, av följande lydelse.

##### *Nuvarande lydelse*

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling rörande rättshandling mellan den som föreläggs och annan person (kontrolluppgift), *om det behövs till ledning för beskattning av den andre personen eller för kontroll av ansökan av honom om återbetalning av eller kompensation för skatt.* Om det finns

##### *Föreslagen lydelse*

3 kap.  
5 §<sup>10</sup>

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift *som har betydelse för beskattning enligt denna lag* om rättshandling mellan den som föreläggs *och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift).* Om det finns särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna kontrolluppgift.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1994:474

särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna kontrolluppgift.

*En kontrolluppgift enligt första stycket får även avse att visa upp handling eller lämna över en kopia av handling.*

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

*Den som föreläggs kan, om föreläggandet innebär att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, i stället ställa nödvändiga handlingar till beskattningsmyndighetens förfogande för granskning.*

#### 6 a §

*Ett föreläggande enligt 3 eller 5 § får avse uppgift om den löpande redovisningsperioden.*

#### 7 §<sup>1</sup>

Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklara-tions- och uppgifts-skyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt.

Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklara-tions- och uppgifts-skyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt *eller för att kontrollera den löpande redovisningsperiodens räkenskaper och andra handlingar.*



Skatterevision får även ske för att kontrollera att den som ansökt om återbetalning av eller kompensation för skatt lämnat riktiga och fullständiga uppgifter i sin ansökan.

*Skatterevision får även göras för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av andra än den som revideras.*

Skatterevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos annan juridisk person än dödsbo.

#### 8 §<sup>11</sup>

Ett beslut om skatterevision skall överlämnas till den reviderade innan revisionen verkställs. Beslutet skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 15 och 15 a §§.

Ett beslut om skatterevision skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 15 och 15 a §§. Den reviderade skall underrättas om beslutet senast i samband med att revisionen verkställs.

Om revisionen företas för granskning av annan än den som revideras, får beskattningsmyndigheten utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 1994:474

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

11 §<sup>12</sup>

Vid skatterevision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas om de inte skall undantas enligt 15 §. Med handlingar förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Revisorn får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Vidare får han inventera kassan, granska varulager, inventarier, fordon, särskild räknarapparat, mätapparat och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparat och mätapparat.

Vid skatterevision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas om de inte skall undantas enligt 15 §. Med handlingar förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Revisorn får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Vidare får han inventera kassan, granska varulager, inventarier, fordon, särskild räknarapparat, mätapparat och tillverkningsprocesser. Han får också prova *kassaapparat*, särskild räknarapparat, mätapparat *och annan teknisk utrustning*.

14 §<sup>13</sup>

En revision får inte pågå längre tid än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra

En revision får inte pågå längre tid än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra

<sup>12</sup> Senaste lydelse 1994:474

<sup>13</sup> Senaste lydelse 1994:474

handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade.

handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade. *Har den reviderade försatts i konkurs när handlingarna skall återlämnas skall beskattningsmyndigheten i stället överlämna handlingarna till konkursförvaltaren. Beskattningsmyndigheten skall härvid skriftligen underätta den reviderade om att handlingarna överlämnats till konkursförvaltaren.*

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.



## 5. Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 2 a § och 78 § 2 mom. och 2 b mom. uppbördslagen (1953:272) skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

#### 2 a §<sup>14</sup>

Beslut enligt denna lag rörande skattskyldig fattas, om inte annat föreskrivs, av skattemyndigheten i det län där den skattskyldiges hemortskommun för inkomståret är belägen. Om den skattskyldige saknar hemortskommun i landet fattas beslutet av skattemyndigheten i Stockholms län.

Beslut enligt denna lag rörande arbetsgivare fattas, om inte annat föreskrivs, av skattemyndigheten i det län där arbetsgivaren *för uppbörds- månaden* är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstagares skatt. Är arbetsgivaren inte registrerad fattas beslutet av skattemyndigheten i det län där arbetsgivaren är bosatt. Saknar en arbetsgivare, som är bosatt utomlands eller är juridisk person, fast driftställe här i landet, fattas beslutet av skattemyndigheten i Stockholms län.

### *Föreslagen lydelse*

Beslut enligt denna lag rörande arbetsgivare fattas, om inte annat föreskrivs, av skattemyndigheten i det län där arbetsgivaren är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstagares skatt. Är arbetsgivaren inte registrerad fattas beslutet av skattemyndigheten i det län där arbetsgivaren är bosatt. Saknar en arbetsgivare, som är bosatt utomlands eller är juridisk person, fast driftställe här i landet, fattas beslutet av skattemyndigheten i Stockholms län.

<sup>14</sup> Paragrafen införd genom 1991:1908

En skattemyndighet får uppdra åt en annan skattemyndighet att fatta beslut i dess ställe i ett visst ärende eller en viss grupp av ärenden. Sådant uppdrag får ges endast om den andra myndigheten medger det och om det kan ske utan avsevärd olägenhet för den skattskyldige eller arbetsgivaren.

78 §<sup>15</sup>

2 mom. Skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara arbetsgivare att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag *har följts*. Bestämmelserna i 3 kap. 13 - 14 c §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från föreläggande.

2 mom. Skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara arbetsgivare att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att *han har följt* bestämmelserna om skatteavdrag.

*Skattemyndigheten får även förelägga den som är eller kan antas vara arbetsgivare att lämna uppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift), om det behövs för kontroll av att denne andre person följt bestämmelserna om skatteavdrag.*

*En kontrolluppgift enligt andra stycket får även avse att visa upp handling eller lämna över en kopia av handling.*

*Ett föreläggande enligt första eller andra stycket får avse uppgift om den löpande uppbörds månaden.*

<sup>15</sup> Senaste lydelse genom 1994:469



Bestämmelserna i 3 kap. 13 - 14 c §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från föreläggande.

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 b mom. För kontroll av att den som är eller kan antas vara arbetsgivare har följt bestämmelserna om skatteavdrag eller att den som ansökt om F-skattsedel 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 c §§ taxeringslagen (1990:324).

2 b mom. För kontroll av att den som är eller kan antas vara arbetsgivare har följt bestämmelserna om skatteavdrag eller att den som ansökt om F-skattsedel lämnat riktiga och fullständiga uppgifter *eller för kontroll av sådana personers räkenskaper och handlingar för den löpande uppbörds månaden*, får Riksskatteverket eller skattemyndigheten besluta om revision hos arbetsgivaren eller sökanden. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8 - 14 c §§ taxeringslagen (1990:324).

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.



## 6. Förslag till lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Härigenom föreskrivs att 27 och 27 b §§ lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall ha följande lydelse.

### 27 §<sup>16</sup>

Riksskatteverket eller skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara arbetsgivare eller arbetstagare att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av skattskyldigheten.

*Riksskatteverket eller skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara arbetsgivare att lämna uppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift), om det behövs för kontroll av denna andra persons avgiftsskyldighet. Om det finns särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna kontrolluppgift.*

*En kontrolluppgift enligt första stycket får även avse att visa upp handling eller*

<sup>16</sup> Senaste lydelse 1994:475

*lämna över en kopia av en handling.*

*Ett föreläggande enligt första eller andra stycket får avse uppgift om den löpande uppbörds månaden.*

I fråga om undantagande från föreläggande tillämpas 3 kap. 13 -14 c §§ taxeringslagen (1990:324). Föreläggandet får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Bestämmelserna i 83 § uppbördslagen (1953:272) om vite gäller i tillämpliga delar.

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).

#### 27 b §<sup>17</sup>

*För kontroll av att den, som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller som är annan juridisk person än dödsbo, har fullgjort sin uppgiftsskyldighet riktigt och fullständigt får Riksskatteverket eller skattemyndighet besluta om revision hos honom. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8 - 14 c*

*Riksskatteverket eller skattemyndighet får besluta om revision hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller som är annan juridisk person än dödsbo, för kontroll av att han har fullgjort sin uppgiftsskyldighet riktigt och fullständigt. Kontrollen får också avse sådan persons räkenskaper och*

<sup>17</sup> Senaste lydelse 1994:475

taxeringslagen (1990:324).

*andra handlingar för den löpande uppbörds månaden. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8 - 14 c taxeringslagen (1990:324).*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.



## 7. Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

Härigenom föreskrivs att 19 och 19 c §§ lagen (1958:295) om sjömansskatt skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 19 §<sup>18</sup>

Redare, som enligt lag är skyldig att föra handelsböcker, skall ha sin bokföring så ordnad, att därav framgår sjömans namn, födelsetid, lönebelopp och skatteavdragsbelopp 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 lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts. Bestämmelserna i 3 kap. 13 - 14 c §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från *anmaning*.

*Riksskatteverket eller skattemyndighet får förelägga* sådan redare som avses i första eller andra stycket att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts. Bestämmelserna i 3 kap. 13 - 14 c §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från *föreläggande*.

<sup>18</sup> Senaste lydelse 1994:472

*Föreläggandet får förenas med vite om det finns anledning anta att det annars inte följs.*

19 c §<sup>19</sup>

För kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts får Riksskatteverket eller skattemyndigheten besluta om revision hos redaren. Därvid gäller bestämmelserna i 3 kap. 8 - 14 c §§ taxeringslagen (1990:324).

För kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts *eller för kontroll av det löpande beskattningens årets räkenskaper och andra handlingar* får Riksskatteverket eller skattemyndigheten besluta om revision hos redaren. Därvid gäller bestämmelserna i 3 kap. 8 - 14 c §§ taxeringslagen (1990:324).

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

<sup>19</sup> Senaste lydelse 1994:472

## 8. Förslag till lag om ändring i tullagen (1994:1550)

Härigenom förskrivs att 69, 71, 72 och 75 §§ skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 69 §<sup>20</sup>

Tullmyndigheten får förelägga den, som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift av betydelse för kontrollen av annan persons deklarations- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling rörande rättshandling mellan den som föreläggs och den andre personen (kontrolluppgift).

*Den som föreläggs kan, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, i stället ställa nödvändiga handlingar till tullmyndighetens förfogande för granskning.*

#### 71 §<sup>21</sup>

Ett beslut om revision skall överlämnas till den reviderade innan revisionen verkställs. Beslutet skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen

Ett beslut om revision skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 76 och

<sup>20</sup> Paragrafen införd genom 1994:1550

<sup>21</sup> Paragrafen införd genom 1994:1550



och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 76 och 77 §§.

77 §§. *Den reviderade skall underrättas om beslutet senast i samband med att revisionen verkställs. Om revisionen företas för granskning av annan än den som revideras, får tullmyndigheten utsluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser.*

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

#### 72 §<sup>22</sup>

En revision skall bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. För det fall den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite i 74 § fjärde stycket och om andra tvångsåtgärder i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

*Tullmyndigheten får om det behövs bestämma tid och plats för revisionen. Denna får inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8. Revisionen skall ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet.*

*Revisionen får verkställas hos den reviderade om han begär det. Revisionen skall ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet.*

Om revisionen inte verkställs hos den reviderade skall handlingarna på begäran överlämnas till revisorn mot kvitto.

<sup>22</sup> Paragrafen införd genom 1994:1550

75 §<sup>23</sup>

En revision får inte pågå längre än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade.

En revision får inte pågå längre än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade. *Har den reviderade försatts i konkurs när handlingarna skall återlämnas skall tullmyndigheten överlämna handlingarna till konkursförvaltaren. Tullmyndigheten skall härvid skriftligen underrätta den reviderade om att handlingarna överlämnats till konkursförvaltaren.*

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

<sup>23</sup> Paragrafen införd genom 1994:1550

## 9. Förslag till lag om ändring i lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.

*dels att att 1, 3 och 6 §§ skall ha följande lydelse,*

*dels att det skall införas en ny paragraf, 5 §, av följande lydelse.*

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 1 §<sup>24</sup>

Denna lag gäller vid myndighets *revision* avseende skatter och socialavgifter samt vid granskning enligt 75 § tullagen (1987:1065), när åtgärden innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973:289).

Denna lag gäller vid myndighets *granskning* avseende skatter och socialavgifter samt vid granskning enligt 69 och 70 §§ tullagen (1994:1550), när åtgärden innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973:289).

#### 3 §<sup>25</sup>

Datainspektionen utövar tillsyn över att granskning som sker med hjälp av automatisk databehandling inte medför otillbörligt intrång i personlig integritet. Härvid tillämpas 15 § andra stycket och 16 § datalagen (1973:289).

Den som verkställer *revisionen* skall lämna Datainspektio-

Den som verkställer *granskningen* skall lämna Datainspek-

<sup>24</sup> Senaste lydelse 1994:478

<sup>25</sup> Senaste lydelse 1994:478



nen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.

tionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.

#### 5 §<sup>26</sup>

*Innan beslut meddelas om en sådan granskning som företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken granskningen sker, skall Datainspektionen höras, om granskningen kan antas omfatta insamling av uppgifter i personregister enligt datalagen.*

#### 6 §<sup>27</sup>

Den som beslutat om *revisio-*nen och den hos vilken *revisio-*nen sker får överklaga Datainspektionens beslut enligt denna lag hos regeringen. Även Justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

Den som beslutat om *gransk-*ningen och den hos vilken *gransk-*ningen sker får överklaga Datainspektionens beslut enligt denna lag hos regeringen. Även Justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

<sup>26</sup> Senaste lydelse 1994:478

<sup>27</sup> Senaste lydelse 1994:478

## 10. Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

*dels* att 10 - 12 §§ skall upphöra att gälla,  
*dels* att 1, 2, 5, 6, 7, 15, 21, 22 och 29 §§ skall ha följande lydelse.  
*dels* att det skall införas en ny paragraf, 30 §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 §<sup>28</sup>

Denna lag tillämpas vid revision eller annan kontroll av att skatt, tull eller avgift tas ut enligt bestämmelserna i

1. uppbördslagen (1953:272),
2. lagen (1958:295) om sjömansskatt,
3. kupongskattelagen (1970:624),
4. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
5. lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,
6. *tullagen* (1987:1965),
7. fordonsskattelagen (1988:327),
8. taxeringslagen (1990:324),

Denna lag tillämpas vid revision eller annan kontroll av att skatt, tull eller avgift tas ut enligt bestämmelserna i

1. uppbördslagen (1953:272),
2. lagen (1958:295) om sjömansskatt,
3. kupongskattelagen (1970:624),
4. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
5. lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,
6. fordonsskattelagen (1988:327),
7. taxeringslagen (1990:324),

<sup>28</sup> Paragrafen infördes genom 1994:466

9. lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,  
 10. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,  
 11. mervärdesskattelagen (1994:200).

8. lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,  
 9. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. *samt*  
 10. mervärdesskattelagen (1994:200).

Lagen tillämpas även för kontroll av att en vara får föras in i eller ut ur landet enligt tullagen och för kontroll av att föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt.

Lagen tillämpas även vid revision enligt tullagen (1994:1550) och för kontroll av att föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt.

## 2 §<sup>29</sup>

Åtgärder som får beslutas enligt denna lag är

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler (5 §),
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar (6-9 §§),
3. *granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift* (10 §),
4. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (13 §).

Åtgärder som får beslutas enligt denna lag är

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler (5 §),
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar (6-9 §§) *och*
3. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (13 §).

## 5 §<sup>30</sup>

*Revision får genomföras i den reviderades verksamhets-*

*Revision får, i de delar den inte utan svårighet kan*

<sup>29</sup> Paragrafen införd genom 1994:466

<sup>30</sup> Paragrafen införd genom 1994:466



lokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det, om revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Detsamma gäller om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller om det finns en *påtaglig* risk att han kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas.

Om det finns en *påtaglig* risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas, får åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske.

genomföras på någon annan plats, genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det. Detsamma gäller om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller om det finns en *särskild* risk att han kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas.

Om det finns en *särskild* risk att den reviderade kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas, får åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske.

#### 6 §<sup>31</sup>

När revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av 5 §, får handling som omfattas av revisionen eftersökas där och omhändertas, om den inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller om det finns en *påtaglig* risk att handlingen undanhålls eller förvanskas.

När revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av 5 §, får handling som omfattas av revisionen eftersökas där och omhändertas, om den inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller om det finns en *särskild* risk att handlingen undanhålls, förvanskas eller förstörs.

<sup>31</sup> Paragrafen införd genom 1994:466

När revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler i annat fall får handling som påträffas eller granskas omhändertas om den behövs för revisionen.

7 §<sup>32</sup>

När revision inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler, får handling som omfattas av revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och omhändertas för granskning om

1. handlingen inte utan svårighet kan erhållas på annat sätt eller
2. det finns en *påtaglig* risk för att handlingen undanhålls eller förvanskas.

När revision inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler, får handling som omfattas av revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och omhändertas för granskning om

1. handlingen inte utan svårighet kan erhållas på annat sätt eller
2. det finns en *särskild* risk för att handlingen undanhålls, förvanskas *eller förstörs*.

Om förutsättningarna i första stycket 2. är uppfyllda, får åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättats om att revision skall ske.

15 §<sup>33</sup>

Om det finns en *påtaglig* risk att handlingar som har betydelse för kontrollen undanskaffas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut, får granskningsledaren besluta om åtgärder enligt 5 och 7 - 10 §§. Beslutet får avse endast åtgärd i verksamhetslokaler och skall omedelbart underställas länsrätten.

Om det finns en *särskild* risk att handlingar som har betydelse för kontrollen *eller det som får inventeras, besiktigas eller provas* undanskaffas, *förvanskas* eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut, får granskningsledaren besluta om åtgärder enligt 5 och 7 - 9 §§. Beslutet får avse endast åtgärd i verksamhetslokaler och skall

<sup>32</sup> Paragrafen införd genom 1994:466

<sup>33</sup> Paragrafen införd genom 1994:466



Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om beslutet skall bestå.

Om länsrätten finner att beslutet inte skall bestå skall insamlade uppgifter förstöras.

omedelbart underställas länsrätten. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om beslutet skall bestå.

Om länsrätten finner att beslutet inte skall bestå skall *omhändertagna handlingar återlämnas och övriga* insamlade uppgifter förstöras.

## 21 §<sup>34</sup>

Kronofogden får på begäran av granskningsledaren verkställa beslut om åtgärd enligt denna lag. Granskningsledaren får dock verkställa beslut om åtgärder i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat.

Vid verkställighet av beslut om åtgärd som grundar sig på kontroll enligt tullagen (1987:1065) har tullmyndighet samma befogenheter som kronofogdemyndigheten.

Ett beslut i fråga om åtgärd enligt denna lag får, om inte något annat anges i beslutet, verkställas omedelbart. Ett sådant beslut får inte utan särskilda skäl verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00. Beslutet förfaller om verkställigheten inte påbörjats inom en månad.

Vid verkställighet av beslut om åtgärd som grundar sig på kontroll enligt tullagen (1994:1550) har tullmyndighet samma befogenheter som kronofogdemyndigheten.

Ett beslut i fråga om åtgärd enligt denna lag får, om inte något annat anges i beslutet, verkställas omedelbart. Ett sådant beslut får dock inte utan särskilda skäl verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00. Beslutet förfaller om verkställigheten inte påbörjats inom en månad.

<sup>34</sup> Paragrafen införd genom 1994:466



22 §<sup>35</sup>

Den hos vilken ett beslut om åtgärd skall verkställas och annan som berörs av beslutet skall, om inte annat föreskrivs, ha underrättats om beslutet samt getts tillfälle att själv eller genom behörig företrädare närvara och att tillkalla ombud eller biträde innan beslutet verkställs.

Om den som skall underrättas om beslutet inte har kunnat nås med underrättelse, får beslutet verkställas endast om det föreligger synnerliga skäl. Verkställigheten får inte påbörjas förrän de som har rätt att närvara haft skälig tid att inställa sig. Detta gäller dock inte om åtgärden därigenom fördröjs i väsentlig omfattning eller om det finns en *påtaglig* risk att ändamålet med åtgärden annars inte uppnås.

Om den som skall underrättas om beslutet inte har kunnat nås med underrättelse, får beslutet verkställas endast om det föreligger synnerliga skäl. Verkställigheten får inte påbörjas förrän de som har rätt att närvara haft skälig tid att inställa sig. Detta gäller dock inte om åtgärden därigenom fördröjs i väsentlig omfattning eller om det finns en *särskild* risk att ändamålet med åtgärden annars inte uppnås.

Den som berörs av ett beslut enligt 6 § skall underrättas om beslutet omedelbart efter det att beslutet har verkställts.

29 §<sup>36</sup>

Granskningsledares beslut enligt 6, 13 och 26 §§ får överklagas hos länsrätten.

Om länsrätten ändrar *granskningsledarens beslut enligt 6 §* helt eller delvis, får rätten besluta att insamlade uppgifter skall förstöras.

Om länsrätten ändrar *ett beslut om tvångsåtgärd* helt eller delvis, skall rätten besluta att *omhändertagna handlingar skall återlämnas och övriga insamla-*

<sup>35</sup> Paragrafen införd genom 1994:466

<sup>36</sup> Paragrafen införd genom 1994:466

de uppgifter förstöras i den mån länsrättens beslut föranleder det.

## 30 §

*Om den reviderade försatts i konkurs när omhändertagna handlingar skall återlämnas enligt 15 § andra stycket eller 29 §, skall handlingarna i stället överlämnas till konkursförvaltaren. Skattemyndigheten skall härvid skriftligen underätta den som handlingarna omhändertagits hos om att handlingarna överlämnats till konkursförvaltaren.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997. De gamla bestämmelserna skall dock tillämpas i fråga om beslut om tvångsåtgärd som meddelats före ikraftträdandet av denna lag.



## 1. Inledning

Enligt regeringens direktiv (1995:11) skall kommittén dels utforma en ny lagstiftning mot skatteflykt, dels ompröva de regler om skatterevision och andra kontrollåtgärder som infördes år 1994. Omprövningen skall ske mot bakgrund av de erfarenheter som vunnits under den tid lagstiftningen varit i kraft, och kommittén skall föreslå de lagändringar som behövs för att lagstiftningen på området skall bli ändamålsenlig. Kommittén skall sammanväga intresset av att skatte- och tullmyndigheterna har instrument till sitt förfogande för att utöva en effektiv kontroll av att skatte- respektive tullagstiftningen efterlevs, med kravet att lagstiftningen tillgodoser rimliga rättssäkerhetsgarantier.

Regeringen har genom beslut den 29 juni 1995 till kommittén överlämnat Riksskatteverkets (RSV) hemställan om vissa ändringar i reglerna för skatterevision m.m. för övervägande inom givna direktiv. Regeringen har vidare genom samma beslut till kommittén överlämnat RSV:s skrivelse om tillfällig handel och givit kommittén i uppdrag att utreda de förslag som RSV lämnat i syfte att förbättra kontrollen av skatte- och avgiftsredovisningen avseende tillfällig handel. Regeringen har vidare genom beslut den 8 februari 1996 överlämnat en hemställan från RSV om ändring i 3 kap. 12 a § taxeringslagen och 3 kap. 14 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter för övervägande inom givna direktiv.

Kommittén har genom tilläggsdirektiv (1995:165) i december 1995 fått i uppdrag att även kartlägga bl.a. de brister och problem som finns vid den punktskattekontroll som gäller införsel av EG-interna varor och lämna de förslag som behövs för att förbättra effektiviteten i kontrollen.

I samband med att tilläggsdirektiven överlämnades till kommittén beslutades att kommittén skulle presentera sina överväganden beträffande de frågor som omfattas av de ursprungliga direktiven i två delbetänkanden, medan uppdraget avseende den tillfälliga handeln skulle behandlas tillsammans med kommitténs uppdrag genom tilläggsdirektiven i ett



slutbetänkande.

Kommittén har den 15 mars 1996 överlämnat delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen (SOU 1996:44) till regeringen.

Kommittén överlämnar härmed sitt delbetänkande Översyn av revisionsreglerna. Kommittén kan dock, mot bakgrund av att det fortsatta arbetet kan beröra frågeställningar som har samband med revisioner, tex. kontrollen av den tillfälliga handeln, ha anledning att återkomma med förslag till ytterligare ändringar av revisionsreglerna.

## 2. Utredningsarbetet

Kommittén har för att kartlägga behovet av ändringar av revisionsreglerna skickat ut en enkät till samtliga skattemyndigheter i landet. Kommittén har också haft ett flertal diskussioner med företrädare för såväl skatte- och tullmyndigheterna som Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Svenska Revisorsamfundet (SRS). Kommittén har även tagit del av domarna i de mål där den nya lagen om tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet har tillämpats.

Kommittén har vidare gjort en jämförelse med utländsk rätt. En enkät har skickats till finansministerierna i Danmark, Finland, Norge, Frankrike, Nederländerna, Storbritannien, Tyskland, USA och Österrike. Vidare har Skatteministeriet i Köpenhamn och Finans- och tolldepartementet i Oslo besökts.





### 3. Nuvarande regler

#### 3.1 Revisioner

Revisioner kan företas med stöd av ett flertal lagar: taxeringslagen (1990:324) - TL, mervärdesskattelagen (1994:200) - ML, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter - LPP, uppbördslagen (1953:272), lagen om sjömansskatt (1958:295), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, fordons-skattelagen (1988:327), kupongsskattelagen (1970:624) och tullagen (1994:1550). De olika reglerna har utformats med taxeringslagen som förebild. Vissa skillnader finns dock mellan de olika reglerna, särskilt vad beträffar de ändamål för vilka revision får företas.

Enligt 3 kap. 8 § TL får skattemyndigheten besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att skyldighet enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter - LSK - fullgjorts riktigt och fullständigt. En taxeringsrevision får således inte ha något annat syfte. Detta innebär att revision av löpande beskattningsår inte är möjlig; granskning får inte ske förrän deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet inträtt. Ett undantag har dock gjorts för den situation då en revision kan antas bli omfattande; den får då påbörjas även innan deklara-tionen skall avlämnas, om det beskattningsår som revisionen avser gått ut.

Motsvarande regel i ML<sup>1</sup> ger en något mer vidsträckt möjlighet till revision. Huvudregeln är även i detta fall att beslut om skatterevision får fattas för kontroll av att deklara-tions- eller uppgiftsskyldig-heten fullgjorts riktigt och fullständigt. Det finns dock även en möjlighet att göra revision hos den som har anmält sig för registre-ring för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga, samt hos representant för utländsk företagare.

Revision enligt LPP<sup>2</sup> får ske för kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt samt för kontroll av att den som ansökt om återbetalning eller kompensation för skatt lämnat riktiga och fullständiga uppgifter i sin ansökan.

Revision enligt uppbördslagen får företas för kontroll av att den som är eller kan antas vara arbetsgivare följt bestämmelserna om skatteavdrag eller att den som ansökt om F-skattesedel lämnat riktiga

<sup>1</sup> Bestämmelser om revision återfinns i 17 kap. ML.

<sup>2</sup> 3 kap. LPP

och fullständiga uppgifter<sup>3</sup>. Revision enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare får göras för kontroll av att uppgifts- och avgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt<sup>4</sup>. Revision enligt lagen om sjömansskatt får ske hos redaren för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts<sup>5</sup>.

I samtliga fall gäller att revision får göras endast hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos annan juridisk person än dödsbo.

Tullagens bestämmelser om revision är något annorlunda utformade. Enligt 70 § tullagen får tullmyndigheten besluta om revision hos den som är eller kan antas vara deklara-tions- eller uppgiftsskyldig enligt tullagstiftningen samt hos den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av betydelse för kontrollen av annan persons deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten. Revisionen får avse kontroll av att deklara-tions- eller uppgiftsskyldigheten enligt tullagen fullgjorts riktigt och fullständigt.

Ett beslut om revision skall överlämnas till den reviderade innan revisionen verkställs.

En revision skall bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. Tidigare gällde att myndigheten, när det behövdes, fick bestämma tid och plats för revisionen. Skattemyndigheten har inte längre denna befogenhet. I stället stadgas att revision får verkställas hos den reviderade om han medger det och att revision skall ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet. Tullmyndigheten, däremot, får om det behövs bestämma tid och plats för revisionen.

Vid revisionen får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas, om de inte skall undantas (se nedan under avsnitt 3.3). Begreppet handling omfattar också upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Skattemyndigheten får även inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten. Vid revision enligt LPP får revisorn även ta prov på varor, granska särskild räknarapparatur, mätapparatur och tillverkningsprocesser samt prova särskild

<sup>3</sup> 78 § 2 mom. uppbördslagen

<sup>4</sup> 27 b § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

<sup>5</sup> 19 c § lagen om sjömansskatt



räknarapparat och mätapparat. Vid revision enligt tullagen får revisorn ta prov på varor och granska varulager.

Den reviderade skall tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i verksamheten, om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande och även i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen. Om revisorn begär det, skall han ges tillfälle att själv använda tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med ett sådant hjälpmedel, om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och det inte är några svårigheter att granska denna kopia. Vid granskning av upptagning får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Granskningen får inte ske via telenät. Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter får myndigheten förelägga honom att göra det vid vite.

En revision får inte pågå längre än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade. Myndigheten skall vidare snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den reviderade i de delar som rör honom.

### 3.2 Tredjemanskontroll

Vid kontroll av en skattskyldig kan det finnas behov av att hämta in uppgifter från tredje man. Tredjemanskontroll skall normalt ske genom föreläggande om uppgift från tredje man. Möjligheten att företa en tredjemansrevision kvarstår numera, förutom på tullområdet samt vid kontroll av att skyldighet att lämna kontrolluppgift uppfyllts, endast i viss utsträckning inom ramen för tvångsåtgärdslagen.

Stadganden angående tredjemansförelägganden återfinns i LSK, ML, LPP och tullagen.

Enligt 3 kap. 50 a § LSK skall, efter föreläggande av skattemyndigheten, den, som är eller kan antas bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen eller som är annan juridisk person än dödsbo, lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen. Om det



finns särskilda skäl får även annan person föreläggas att lämna sådan uppgift.

Stadgandet i 17 kap. 5 § ML är utformat på samma sätt med den skillnaden att föreläggandet får avse lämnande av uppgift, uppvisande av handling eller överlämnande av kopia av handling som rör omsättning av varor eller tjänster som den förelagde förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit näringsidkare, om det behövs till ledning för beskattning av denne näringsidkare. Stadgandet har således en något mer begränsad räckvidd än motsvarande stadgande i LSK.

Även bestämmelsen i 3 kap. 5 § LPP är utformad i enlighet med stadgandet i LSK, med den skillnaden att uppgiften måste behövas till ledning för beskattning av den andre personen eller för kontroll av ansökan av honom om återbetalning av eller kompensation för skatt.

Enligt 69 § tullagen får tullmyndigheten förelägga den, som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift av betydelse för kontrollen av annan persons deklarations- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten, att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling rörande rättshandling mellan den som föreläggs och den andra personen.

I samtliga fall gäller att den som föreläggs, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, i stället kan ställa nödvändiga handlingar till myndighetens förfogande.

### 3.3 Undantagande av handlingar och uppgifter

Enligt 3 kap. 13 § TL, 2 kap. 15 § LPP, 76 § tullagen samt 16 § lagen (1994:466) om tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet skall på den enskildes begäran från föreläggande eller revision undantas dels handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken<sup>6</sup>, dels annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom. I det senare fallet får undantagande ske bara om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Reglerna gäller också i tillämpliga delar

<sup>6</sup> Handling som kan antas ha anförtratts t.ex. advokat eller läkare i yrkesutövningen.

föreläggande om att lämna uppgifter.

I ML, uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och lagen om sjömansskatt finns hänvisningar till TL:s regler om undantagande.

Den enskilde skall göra en skriftlig begäran om undantagande hos länsrätten. Vid begäran skall föreläggandet och den begärda handlingen eller uppgiften fogas. Om det är fråga om att en handling skall undantas från revision skall handlingen, om skattemyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten. Den enskilde kan begära att länsrätten skall pröva om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingen. Länsrätten är skyldig att pröva en begäran om undantagande av handling eller uppgift utan dröjsmål.

Det finns också en möjlighet för den enskilde att anföra att en handling eller uppgift inte omfattas av kontrollen. En sådan fråga prövas på samma sätt som övriga frågor om undantagande.

### 3.4 Tvångsåtgärder

Den 1 juli 1994 trädde lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) i kraft. Samtidigt upphävdes bevissäkringslagen (1975:1027). Tvångsåtgärdslagen är tillämplig vid revision och annan kontroll på i stort sett hela skatte-, tull- och avgiftsområdet.

Tvångsåtgärdslagen ger möjlighet att besluta om fyra olika åtgärder:

- revision i den reviderades verksamhetslokaler (5 §)
- eftersökande och omhändertagande av handlingar (6 - 9 §§)
- granskning utan föregående föreläggande (10 §)
- försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (13 §)

Även i denna lag omfattar begreppet handling upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

Beslut om åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde (4 §). Man måste således noga överväga alla möjliga konsekvenser som åtgärden kan få. Kravet på proportionalitet gäller både för om åtgärden överhuvudtaget skall få vidtas och för hur den skall bedrivas samt den tid åtgärden får pågå.



### *Revision i den reviderades verksamhetslokaler*

Revision får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det, om revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Detsamma gäller om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller om det finns en påtaglig risk att han kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas (5 § 1 st).

### *Överraskningsrevision i verksamhetslokal*

Enligt 5 § andra stycket får, om sabotagerisk enligt ovan föreligger, åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske. Behov av en sådan överraskningsrevision kan föreligga t. ex. om man vill hindra att den reviderade hinner justera kassan eller lagret före inventering.

### *Eftersökande och omhändertagande av handlingar*

När revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av 5 §, får handling som omfattas av revisionen eftersökas där och omhändertas, om den inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller om det finns en påtaglig risk att handlingen undanhålls eller förvanskas (6 § första stycket).

Ett beslut enligt 6 § första stycket kan inte fattas om det inte har föregåtts av ett beslut om revision enligt 5 §.

Huruvida oskäligt dröjsmål föreligger måste avgöras i varje enskilt fall. Riskrekvisitet är detsamma som i 5 §.

Enligt 6 § andra stycket får man då revision genomförs i den reviderades verksamhetslokal i annat fall (i samverkan) omhänderta handling som påträffas eller granskas om den behövs för revisionen. Någon eftersökning får inte ske i detta fall; det är fråga om handlingar som beskattningsmyndigheten redan har tillgång till. Åtgärden blir aktuell om den reviderade motsätter sig att handlingarna granskas.

Det finns en möjlighet att eftersöka och ta hand om handlingar som omfattas av revisionen i den reviderades verksamhetslokaler även om revisionen inte verkställs där. Enligt 7 § första stycket får detta ske om föreläggande att lämna ut handlingen inte följts eller det finns en påtaglig risk för att handlingen undanhålls eller förvanskas.



Om sådan påtaglig risk föreligger får enligt 7 § andra stycket åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske.

Handlingar förvaras inte alltid i verksamhetslokalen. Räkenskaperna kanske förvaras hos revisorn eller i företagsledarens bostad. Enligt 8 § får därför handlingar, som omfattas av revisionen, under de förutsättningar som anges i 7 §, eftersökas och omhändertas i lokal, på förvaringsplats eller i annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokal, om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns där man vill söka. Även i detta fall får åtgärden vidtas utan att den reviderade underrättas om det finns sabotagerisk.

Skattemyndigheten kan - utan att det är fråga om revision - förelägga om uppvisande av handling eller överlämnande av kopia av handling. Om ett sådant föreläggande inte följts och det finns särskild anledning att anta att den som förelagts har den begärda handlingen, får enligt 9 § handlingen eftersökas och omhändertas för granskning. 9 § omfattar även handling hos privatperson. Med uttrycket "särskild anledning anta" avses enligt förarbetena (prop. 1993/94:151 s. 156) att det skall finnas något som talar för att handlingarna finns där och att eftersökandet inte ingår i ett mer planlöst letande.

### *Granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift*

Hos den som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift om rättshandling ( se ovan avsnitt 3.2) får enligt 10 § granskning utan föregående föreläggande ske, om det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten kommer att påträffas och det kan befaras att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande samt det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen. Åtgärden omfattar även befogenhet att eftersöka och omhänderta handling som får granskas. Granskningen får ske i verksamhetslokalerna, men bara om de handlingar som skall granskas inte utan svårighet kan granskas på någon annan plats. Om det föreligger särskilda skäl behöver den som uppgifterna avser eller de uppgifter som söks inte anges i beslutet om åtgärd (11 §). Granskning utan föregående föreläggande får inte ske vid en så kallad generell kontroll, dvs. då uppgifterna inhämtas i förberedande syfte och det inte är klart exakt vilka eller vad som skall granskas.

Enligt 13 § får vid revision eller granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift lokal, förvaringsplats eller annat

utrymme förseglas, om de handlingar som skall granskas inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas. Försegling är att se som ett komplement till de övriga åtgärderna. Syftet är att hindra att handlingar förstörs eller undanhålls. Förseglingen har rättslig verkan. Den som bryter förseglingen eller kringgår den gör sig skyldig till överträdelse av myndighets bud enligt 17 kap. 13 § brottsbalken.

#### *Behörigheten att fatta beslut enligt tvångsåtgärdslagen*

Enligt huvudregeln i 14 § fattas beslut om åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen av länsrätten efter ansökan av en granskningsledare (en av myndigheten särskilt förordnad tjänsteman). Beslut enligt 6, 13 och 26 §§ (eftersökande och omhändertagande av handling vid revision i verksamhetslokaler, försegling samt återlämnande av handlingar och annat som omhändertagits då de inte längre behövs) fattas dock av granskningsledaren själv. Granskningsledarens beslut får överklagas hos länsrätten. Om länsrätten ändrar granskningsledarens beslut enligt 6 § helt eller delvis, får rätten besluta att insamlade uppgifter skall förstöras (29§). 15 § ger granskningsledaren möjlighet att i vissa fall fatta interimistiska beslut. Om det finns en påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrollen undanskaffas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut, får granskningsledaren besluta om åtgärder enligt 5 § och 7 - 10 §§. Beslutet får endast avse åtgärd i verksamhetslokaler och skall omedelbart underställas länsrätten, som utan dröjsmål skall pröva om beslutet skall bestå. Om länsrätten finner att beslutet inte skall bestå, skall insamlade uppgifter förstöras.

#### *Undantagande av handling från åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen*

Regler om undantagande av handling finns i 16 - 19 §§. Reglerna är formulerade på samma sätt som motsvarande regler i TL, kriterierna är således desamma. Handläggnings sättet är också detsamma; länsrätten fattar beslut efter begäran av den enskilde.

#### *Beslutens innehåll*

Beslut enligt tvångsåtgärdslagen är underkastade de krav på vad ett beslut skall innehålla som finns angivna i förvaltningslagen



(1986:223) och förvaltningsprocesslagen (1971:291). Vidare stadgas i 20 § första stycket att beslutet skall innehålla upplysningar om möjligheterna att undanta handlingar samt vad som enligt 21 - 23 §§ gäller vid verkställighet.

### *Kommunicering av beslut enligt tvångsåtgärdslagen*

Enligt 20 § andra stycket skall den som berörs av beslutet omedelbart underrättas om detta, om det inte kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra åtgärden. I första hand är det den, hos vilken åtgärden verkställs, som skall underrättas. Om åtgärd verkställs hos någon annan än den som revideras, exempelvis för sökande efter räkenskaper, skall även den reviderade underrättas. Om det befaras att en underrättelse skulle försvåra genomförandet av åtgärden, får underrättelse ske i samband med verkställigheten. Observera också den ovan nämnda möjligheten att vid sabotagerisk genomföra revision i den reviderades verksamhetslokal utan att den reviderade underrättats om att revision skall ske (5 § andra stycket).

### *Verkställighet*

Bestämmelser om verkställighet återfinns i 21 - 27 §§ tvångsåtgärdslagen. Reglerna motsvarar huvudsakligen de regler som tidigare gällde enligt bevissäkringslagen. De ändringar som gjorts gäller framför allt bestämmelser om särskilt tillkallat vittne och regler för granskning av ADB-material.

Kronofogemyndigheten (KFM) får på begäran av granskningsledaren verkställa beslut om åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen. Granskningsledaren får själv verkställa beslut om åtgärder i verksamhetslokal, om det kan ske obehindrat. Så fort det blir fråga om någon form av fysiskt motstånd eller hot om våld eller motstånd, skall KFM anlitas. Det räcker med att den granskade ställer sig framför ett skåp eller en dörr i syfte att hindra eller försvåra kontrollen; då är det inte obehindrat. Vid verkställighet enligt tullagen har tullmyndighet samma befogenheter som KFM. Verkställighet får ske omedelbart, men inte utan särskilda skäl mellan kl. 19.00 och kl. 08.00. Särskilda skäl kan t.ex. vara att det är fråga om en kvällsöppen restaurang.

Om verkställigheten inte påbörjas inom en månad förfaller beslutet om åtgärd.



Den hos vilken ett beslut om åtgärd skall verkställas och annan som berörs av beslutet skall, om inte annat föreskrivits, ha underrättats om beslutet samt givits tillfälle att själv eller genom behörig företrädare närvara och att tillkalla ombud eller biträde innan beslutet verkställs. Det krävs inte någon formell delgivning enligt delgivningslagen (1970:428). Är den hos vilken åtgärden verkställs på annan ort räcker det med att han underrättas om beslutet och får de upplysningar som skall fogas till detta per telefon (prop. 1993/94:151 s. 161). Om underrättelse inte kunnat ske, får beslutet verkställas endast om det finns synnerliga skäl. De som har rätt att närvara skall ha haft skälig tid att inställa sig, utom om åtgärden därigenom fördröjs i väsentlig omfattning eller om det finns påtaglig risk att ändamålet med åtgärden annars inte uppnås. Den som berörs av ett omhändertagande av handling enligt 6 § skall underrättas om beslutet omedelbart efter verkställigheten. Reglerna om undantag från underrättelseskyldigheten gäller även här. Åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen skall genomföras så att de innebär minsta möjliga olägenhet. KFM har härvid samma befogenheter som den har enligt 7 kap. 14 § konkurslagen (1978:672). KFM får genomsöka lokal, förvaringsplats eller annat utrymme och, om tillträde behövs till något utrymme som är tillslutet, låta öppna lås eller ta sig in på annat sätt. KFM får även i övrigt använda tvång om det kan anses befogat med hänsyn till omständigheterna. Det är granskningsledaren som har det egentliga ansvaret även vid verkställighet där KFM medverkar, även om KFM svarar för det praktiska genomförandet.

Vid verkställighet som avser upptagning, får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med åtgärden. Det är förbjudet att genomföra åtgärden via telenät.

### *Behörig domstol*

Ansökan om åtgärd, granskningsledarens interimistiska beslut och begäran om undantagande enligt tvångsåtgärdslagen prövas av den länsrätt som för det år då framställningen görs skall pröva taxering till statlig inkomstskatt för den som åtgärden avser. Om det inte finns någon sådan länsrätt är länsrätten i det län behörig där beslutet om åtgärd skall verkställas eller har verkställts.

### *Överklagande*

Både den enskilde och det allmänna har rätt att överklaga länsrättens beslut enligt tvångsåtgärdslagen. Det allmänna har rätt att överklaga även ett sådant beslut som fattats efter underställning enligt 15 § tvångsåtgärdslagen.

(Over)tagning

Harde den ene side og det almindelige med et andet. Det er en  
bestemt, nemlig tvangsregulering, der har været den eneste  
siden den sidste del af 1940'erne eller begyndelsen af 1950'erne.  
Tvangsreguleringer

1. Indledning

Den første del af bogen handler om de forskellige typer af  
reguleringer, der er blevet gennemført i Danmark siden  
1945. Den anden del handler om de økonomiske konsekvenser  
af disse reguleringer. Den tredje del handler om de sociale  
konsekvenser af disse reguleringer. Den fjerde del handler  
om de politiske konsekvenser af disse reguleringer. Den femte  
del handler om de juridiske konsekvenser af disse reguleringer.  
Den sidste del handler om de økonomiske, sociale og politiske  
konsekvenser af disse reguleringer.

Den første del af bogen handler om de forskellige typer af  
reguleringer, der er blevet gennemført i Danmark siden  
1945. Den anden del handler om de økonomiske konsekvenser  
af disse reguleringer. Den tredje del handler om de sociale  
konsekvenser af disse reguleringer. Den fjerde del handler  
om de politiske konsekvenser af disse reguleringer. Den femte  
del handler om de juridiske konsekvenser af disse reguleringer.  
Den sidste del handler om de økonomiske, sociale og politiske  
konsekvenser af disse reguleringer.



## 4. Något om utländsk rätt

Kommittén har som nämnts ovan inhämtat uppgifter om skattemyndigheternas kontrollbefogenheter från Danmark, Norge, Finland, Frankrike, Nederländerna, Storbritannien, Tyskland, USA och Österrike. Uppgifterna har erhållits främst genom att ett frågeformulär tillställts de olika ländernas finansministerier. Här återges endast i korthet de slutsatser som kunnat dras av svaren. Kommitténs frågeformulär och en fylligare redogörelse för de olika ländernas svar återfinns i bilaga 1.

En jämförelse med ett annat lands regler bör alltid företas med viss försiktighet. En regels innebörd är givetvis beroende av den rättsliga miljön, vilka kan variera betydligt mellan olika länder. Vi finner dock, även med beaktande härav, att genomgången av de andra ländernas kontrollregler visar att de svenska skattemyndigheternas befogenheter i vissa hänseenden är klart mer begränsade. Sålunda är skattemyndigheterna i Danmark, Norge, Finland, Nederländerna, Storbritannien, Tyskland, USA och Österrike oförhindrade att kontrollera löpande beskattningsårs handlingar - när det gäller USA i och för sig med det förbehållet att granskning av löpande år inte tillhör det vanliga och att beslut härom måste fattas på hög nivå. Vidare synes möjlighet till tredjemansrevision finnas i flertalet av länderna, endast Frankrike, Storbritannien och USA har uppgivit att tredjemansrevision inte förekommer. I Norge, Danmark, Finland, Nederländerna, Tyskland, USA och Österrike kan skattemyndigheten besluta att den reviderade inte skall underrättas i förväg om att revision skall ske, förutsatt att det finns anledning anta att en underrättelse skulle äventyra utredningen. De utländska skattemyndigheterna förfogar således i stor utsträckning över just de centrala befogenheter - kontroll av löpande år, tredjemansrevision och rätten att avgöra i vilken ordning underrättelse om revision skall ske - som de svenska skattemyndigheterna inte längre har sedan den 1 juli 1994. Detta innebär att de utländska skattemyndigheterna - trots att de inte förfogar över några egna tvångsmedel i vanliga skatteutredningar - i vissa avseenden har större befogenheter än sina svenska motsvarigheter.

## 4 Något om utländsk rätt

Kommissionen har som nämnts överlämnat utvärderingen av skatteavtalsförhandlingarna till den svenska Regeringen. Finland, Frankrike, Nederländerna, Danmark, Island, USA och Österrike tillhör de länder som utvalts för att utvärdera frågeställningarna utifrån de olika skatteavtalsbestämmelserna. Åtgärder vidtas i och för att de skatteavtalsbestämmelserna ska kunna utvärderas och om möjligt förändras för att öka inkomstskatten och för att öka utkomstskatten i Sverige.

En jämförelse med ett annat land, exempelvis Danmark, visar följande. För varje inkomst av guld är skatten i Danmark 15 procent, i Sverige 25 procent. För varje inkomst av silver är skatten i Danmark 10 procent, i Sverige 20 procent. För varje inkomst av koppar är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av järn är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av tin är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av bly är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av zink är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av nickel är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av kobolt är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av mangan är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av järnoxid är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av kopparoxid är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av nickeloxid är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av koboltoxid är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av manganoxid är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av järnoxid är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av kopparoxid är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av nickeloxid är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av koboltoxid är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent. För varje inkomst av manganoxid är skatten i Danmark 5 procent, i Sverige 15 procent.



## 5. Allmänna överväganden

### 5.1 Behovet av ändringar

De ändringar av kontrollreglerna som kommittén haft att ompröva trädde i kraft den 1 juli 1994. De har således tillämpats under en förhållandevis kort tid. Detta innebär att de nya reglerna ännu inte tillämpats i så stor utsträckning att någon fast praxis hunnit utvecklas. En viss erfarenhet av reglerna finns dock givetvis redan. Dessa erfarenheter har kommittén fångat upp bl.a. genom den enkät som tillställts landets skattemyndigheter<sup>7</sup> och genom de samtal som förts med exempelvis företrädare för FAR och SRS.

Flertalet av landets skattemyndigheter anser att borttagandet av möjligheten att företa granskning av löpande år och tredjemansrevision har inneburit ett stort avbräck i skattekontrollen samt att vissa regler i tvångsåtgärdslagen – främst reglerna om överraskningsrevision och interimistiska beslut – inte heller ger myndigheterna rimliga möjligheter till kontroll. FAR och SRS anser å sin sida att de nuvarande reglerna fungerar tillfredsställande.

Kommittén har också haft att ta hänsyn till den kritik som redan från början riktats mot de nya kontrollreglerna. Denna kritik har inte enbart givit utryck för mer subjektiva bedömningar av skattemyndigheternas möjligheter att bekämpa skattefusk; den har också pekat på att de nya reglerna rent konkret kan innebära vissa problem. Sålunda har exempelvis framförts att borttagandet av granskningen av löpande beskattningsår vid revision och av tredjemansrevision försvårar uppfyllandet av de skyldigheter Sverige har enligt vissa internationella handräckningsavtal och EU:s bestämmelser om utbyte av information angående exempelvis mervärdesskatt.

Till grund för bedömningen av behovet av ändringar av kontrollreglerna har kommittén också haft den hemställan om lagändringar som RSV lämnat till regeringen i december 1994. I skrivelsen har RSV framfört synpunkter bl.a. på utformningen av bestämmelsen om tredjemansföreläggande i mervärdesskattelagen, på frånvaron av regler om tredjemansföreläggande i uppbördslagen och lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, på reglerna om skattemyndighets beslutsbehörighet i uppbördslagen, på utformningen av

<sup>7</sup> Enkäten återges i bilaga 2.



av bestämmelsen om interimistiska beslut i tvångsåtgärdslagen, på reglerna om undantagande av handlingar och uppgifter från granskning, på ordningen för kommunicering av domstols beslut att avslå skattemyndighets ansökan om tvångsåtgärd samt på utformningen av lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevisioner m.m.

Kommittén har noggrant övervägt de olika synpunkter som framförts från olika håll. Kommittén har härvid funnit att en hel del av den framförda kritiken har en sådan tyngd att vissa ändringar av reglerna framstår som motiverade trots den relativt korta tid som gått sedan de trädde i kraft.

I det följande behandlas de kritiserade regler som kommittén funnit skäl att överväga närmare fråga för fråga, samt kommitténs förslag till ändringar.

## 5.2 Taxeringskontrollen

### 5.2.1 Kontroll av löpande beskattningsår

**Förslag:** Revision skall få företas för kontroll av det löpande beskattningsårets handlingar.

Borttagandet av möjligheten att företa taxeringsrevision för kontroll av det löpande beskattningsåret motiverades med att revisionsinstitutionen borde användas för kontroll av om en deklara- eller uppgiftsskyldig fullgjort sina skyldigheter enligt skatteförfattningarna; den enskilde måste därför ha haft möjlighet att fullgöra sina skyldigheter innan kontroll sker. Innan dess finns inget att kontrollera<sup>8</sup>. Från skatteförvaltningens sida har stark kritik riktats mot denna slutsats. RSV framförde redan i sitt remissyttrande över Rättssäkerhetskommitténs betänkande åsikten att ett borttagande av möjligheten att kontrollera löpande beskattningsår skulle få orimliga konsekvenser för skattemyndigheternas möjligheter att bedriva en effektiv kontroll. Verket nämnde bl.a. att det vid kontroll av fåmansföretag och dess delägare finns behov av att under löpande beskattningsår stämma av avräkningskontot mellan företaget och delägaren och

<sup>8</sup> Prop. 1993/94:151 s. 81.

vidare att man ofta – för att kunna bedöma tillförlitligheten i ett företags redovisningssystem – inleder en urvalsrevision med granskning av de dagsaktuella transaktionerna. RSV påpekade också att det i många fall är till hjälp för den skattskyldige att skattemyndigheten genom att kontrollera det löpande beskattningsåret kan påpeka fel och brister som den skattskyldige härigenom får en möjlighet att rätta till.

I sina svar på kommitténs enkät framhåller flera skattemyndigheter bl. a. att förutsättningarna för betalningssäkring försämrats i och med lagändringen; betalningssäkring kan visserligen göras redan då redovisningsperioden gått till ända, men revision som bl.a. kan ge underlag för bedömningen om betalningssäkring bör göras får ske först då deklarationstidpunkten inträffat. Flera skattemyndigheter påpekar att kontrollen av företag med brutna räkenskapsår försvårats. I de fall företagen inte är registrerade till mervärdesskatt eller som arbetsgivare kan det gå långt mer än ett år efter bokslutet innan räkenskaperna kan bli föremål för någon som helst kontroll. Ta t.ex. ett företag som startat den 1 januari 1995. Om företaget har brutet räkenskapsår per den 1 juli inträffar deklarationstidpunkten för det första året först den 31 mars 1997. Det hinner alltså gå 27 månader innan kontroll kan ske. – Enligt de nya reglerna om mervärdesskatteperioder får mervärdesskatt normalt redovisas i den särskilda självdeklarationen om beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor. I de fall så sker kan också brutna räkenskapsår innebära att det går mycket lång tid innan kontroll kan ske. – Vidare kan företag sinsemellan för skatteundandragande syften utnyttja att de har olika räkenskapsår. För att en sådan transaktion skall kunna avslöjas och utredas krävs oftast att revision kan företas hos båda, eller alla, parter. Eftersom bolagen har olika räkenskapsår skjuts kontrollen upp. Några skattemyndigheter nämner också vikten av att man vid kännedom om skalbolagstransaktioner så fort som möjligt kan säkra uppgifter ur räkenskaperna innan skalbolaget töms eller säljs till en så kallad målvakt. Om ett skalbolag som avregistrats från mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter ändrar räkenskapsår från kalenderår till den 30 april år 1996, kan revision inte företas förrän tidigast den 31 mars 1997 även om skattemyndigheten har välgrundad anledning misstänka oegentligheter. Bolagsplundrare kan agera helt ostört utan att beskattningseffekterna kan kontrolleras.

Vi anser att de omständigheter som skatteförvaltningen har fört fram utgör tungt vägande skäl för ett återinförande av möjligheten att företa revision för kontroll av löpande beskattningsår. Det kan



visserligen hävdas att kontrollen av löpande beskattningsår kan ske genom att man företar revision på bl.a. mervärdesskatteområdet. Det är emellertid viktigt att reglerna inte kringgås. En kontroll avseende mervärdesskatt skall självklart inte ha något annat ändamål än just kontroll avseende mervärdesskatt. Något annat vore oacceptabelt, inte minst ur rättssäkerhetssynvinkel.

Enligt vår bedömning är en möjlighet till revision avseende löpande beskattningsår nödvändig för att skattekontrollen skall kunna bedrivas på ett effektivt och ändamålsenligt sätt. Tidigare ansågs självklart att så skulle få ske. Det är svårt att se att befogenheten skulle innebära ett sådant intrång i de granskades integritet att den av rättssäkerhetsskäl inte bör tillåtas. Tvärtom är det i vissa fall en fördel för en näringsidkare att han i tid, innan deklarationsskyldighet inträder, får reda på i vilka hänseenden bokföringen måste rättas till för att den skall uppfylla skattelagstiftningens krav. I förlängningen torde kontroll av löpande beskattningsårs handlingar också kunna leda till att antalet överklagade taxeringar hålls nere.

Det kan slutligen noteras att skattemyndigheterna i alla våra tre nordiska grannländer samt även i Nederländerna, Storbritannien, Tyskland, USA och Österrike har vissa möjligheter att granska löpande beskattningsår och anser detta vara en förutsättning för kontrollens effektivitet. Särskilt från norskt håll framhålls även fördelen med att skattemyndigheten vid en förebyggande kontroll kan ge de reviderade hjälp att bota brister i räkenskaperna.

Vi föreslår mot bakgrund av det ovan anförda att möjligheten att företa revision för kontroll av löpande beskattningsårs handlingar utan samband med kontroll av redan förflutet beskattningsår återinförs. Kontrollen av löpande beskattningsårs handlingar skall således vara ett självständigt ändamål för revision.

Vi finner självklart att granskningen av löpande beskattningsårs handlingar skall verkställas så att verksamheten inte hindras mer än vad som är absolut nödvändigt för att kontrollen skall kunna genomföras på ett tillfredsställande sätt. Den generella bestämmelsen om taxeringsrevisioner i 3 kap. 10 § TL, att revision skall bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten, skall givetvis gälla också denna typ av revision.



### 5.2.2 Tredjemansrevision

**Förslag:** Revision skall få göras även för inhämtande av uppgifter av betydelse för kontroll av andra än den som revideras. Skattemyndigheten skall härvid ha möjlighet att besluta att inte lämna ut uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser.

I prop. 1993/94:151 anfördes att tredjemanskontroll visserligen är ett oumbärligt instrument i skattekontrollen, men att det i allmänhet inte är nödvändigt att revidera en hel verksamhet för att få fram de relevanta uppgifterna. En åtgärd som innebär att hela verksamheten revideras skulle då vara mer omfattande än nödvändigt och eftersom det sällan är nödvändigt att skattemyndigheten får tillgång till alla verksamhetshandlingarna kan man lika gärna begära att uppgifterna eller handlingarna tas fram av tredje mannen.

Den främsta grunden för borttagandet av tredjemansrevisionen var således att man ansåg att de uppgifter som skattemyndigheterna kan behöva inhämta från tredje man regelmässigt kan erhållas genom föreläggande. Det är ställt utom allt tvivel att det så kallade tredjemansföreläggandet är ett användbart kontrollmedel och att ett stort antal av tredjemanskontrollerna med fördel kan utföras med hjälp av förelägganden. Det finns dock situationer då förelägganden inte är lämpliga kontrollinstrument. Det ligger i sakens natur att det kan vara svårt för skattemyndigheten att i förväg precisera alla de uppgifter och handlingar som har samband med den granskade rättshandlingen, exempelvis då granskningen sker i form av en branschkontroll eller då skattemyndigheten vill ha uppgifter om invecklade transaktioner som förefaller syfta till skatteundrandraganden. Denna svårighet att definiera vilka uppgifter man skall begära in kan innebära att myndigheten går miste om viktig information. Vidare kan den leda till att föreläggandena måste göras i flera omgångar vilket är tungrovt och tidsödande. Föreläggandena kan därför innebära betydande merarbete för såväl skattemyndigheten som tredje man. Till detta kommer att det finns en överhängande risk för att kvaliteten på uppgifterna försämras eftersom det står den förelagde fritt att välja vilka uppgifter som skall lämnas. Den möjlighet som finns att göra en efterföljande kontroll av att uppgiftsskyldigheten har uppfyllts används i praktiken bara då det finns någon särskild anledning att anta att de lämnade uppgifterna

inte är riktiga. Det bör framhållas att denna kontrollmöjlighet inte får användas för ett kringgående av ett förbud mot tredjemansrevision. Det bör också beaktas att föreläggandena alltid innebär en tidsfördröjning; den förelagde måste ju ha rimlig tid på sig att inkomma med informationen. Från skatteförvaltningens sida har påpekats att denna fördröjning är olycklig bl.a. i så kallade handräkningsutredningar, det vill säga då utländska skattemyndigheter har begärt hjälp med att få uppgifter. Det har också hävdats att de utländska myndigheterna oftast anser att deras utredning skulle äventyras av att den uppgiftsskyldige underrättas om vilken uppgift som har hämtats. Det finns därför en risk för att informationsutbytet mellan Sverige och andra länder kan komma att reduceras om verksamheten krånglas till ytterligare. Vidare minskar utsikterna att få fram det önskade materialet, samtidigt som risken ökar för att den fortsatta utredningen försvåras beroende på att den kontrollerade personen larmas.

Det sagda innebär att möjligheten att företa tredjemansrevisioner är ett nödvändigt alternativ till tredjemansföreläggandena.

Det kan invändas att det även enligt de nu gällande reglerna finns en möjlighet att företa kontroll liknande tredjemansrevision enligt 10 § tvångsåtgärdslagen. Detta gäller dock vidtagande av en tvångsåtgärd. Enligt vår bedömning finns det inte skäl att se tredjemansrevisionen som helt väsensskild från revisioner som företas för granskning av den reviderade. Det kan knappast anses föreligga någon avgörande skillnad i rättssäkerhets- eller integritetskränkingshänseende mellan tredjemansrevision och annan revision. Tredjemansrevisionen bör utgöra ett naturligt inslag i en skatteutredning. Utgångspunkten bör vara att också denna typ av revisioner normalt kan ske i samverkan mellan den reviderade och skattemyndigheten.

Det bör i sammanhanget påpekas att den omständigheten att en kontroll genomförs i form av revision inte automatiskt innebär att hela verksamheten granskas. I själva verket var – av både effektivitets- och kostnadsskäl – flertalet av de tredjemansrevisioner som genomfördes tidigare så kallade partiella revisioner, inriktade på sökande efter viss, för skattemyndigheten intressant information. Det finns ingen anledning att befara att detta förhållande kommer att ändras.

Det bör slutligen framhållas att tredjemansrevision är tillåten i såväl Norge, Danmark och Finland som Nederländerna, Tyskland och Österrike.

Vi anser vid en samlad bedömning att möjligheten att företa tredjemansrevision bör återinföras. Vi föreslår att bestämmelsen



utformas på så sätt att taxeringsrevision även får göras för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av andra än den som revideras. Den föreslagna utformningen avviker något från den gamla bestämmelsen om tredjemansrevision enligt vilken taxeringsrevision även fick göras för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av andra till namnet kända personer eller någon person som ingått viss bestämd rättshandling med den som skall revideras. Denna bestämmelse kompletterades dock med en bestämmelse enligt vilken taxeringsrevision också fick avse insamlande av uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som revideras, så kallad generell kontroll, utan krav på att dessa andra personer skall vara kända till namnet eller på att det skulle ha ingåtts en rättshandling. Enligt vår bedömning framstår denna konstruktion med olika förutsättningar för tredjemansrevisioner som mindre lämplig. I vilket fall finns det inte anledning att begränsa bestämmelserna om vanlig tredjemansrevision mer än bestämmelserna om insamlande av uppgifter som en förberedande åtgärd. Det kan också ifrågasättas om inte begränsningen åtminstone delvis skulle sättas ur spel av den vidare bestämmelsen om generella kontroller. Det är av väl förståeliga skäl inte möjligt att begränsa denna senare form av kontroll till att avse endast till namnet kända personer eller någon person som ingått viss bestämd rättshandling med den som skall revideras. En generell kontroll görs ofta för utrönande av vilka rättshandlingar exempelvis ett skatteupplägg innehåller och vem det finns skäl att granska ytterligare. Det är vidare av stor vikt att det finns en möjlighet att göra dessa generella kontroller genom revision, inte minst vid utredningar av invecklade och avancerade skatteupplägg. Man kan i dessa fall knappast räkna med att få in relevant information genom förelägganden. En bestämmelse om tredjemansrevision som inte möjliggör generella kontroller är därför inte önskvärd. Med den föreslagna utformningen av lagrummet täcks hela tredjemansrevisionsinstitutet, således också den generella kontrollen, in i en och samma bestämmelse.

Den personkrets hos vilken tredjemansrevision får företas bör givetvis vara densamma som för annan taxeringsrevision.

Kontrollen genom tredjemansrevision skall vara målinriktad och företas med utgångspunkt i föreliggande fakta. Den får således inte göras planlöst. Man kan dock inte kräva att myndigheten skall veta med säkerhet att den sökta informationen verkligen finns hos den man vill revidera. Det måste vara tillräckligt att det är troligt att informationen finns där. Huvudsaken är att skattemyndigheten kan ange ett godtagbart skäl för revisionen. Stadgandet i 3 kap. 9 § TL,



att ett beslut om revision skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen, skall omfatta även tredjemansrevision. I de fall kontrollen gäller namngivna personer skall dessa normalt anges.

Det kan dock i vissa fall vara direkt olämpligt att i beslutet om revision ta in uppgift om vem eller vilken rättshandling kontrollen avser. Den reviderade kan medvetet eller omedvetet äventyra utredningen genom att underrätta den som granskningen avser. Det kan i och för sig invändas att det inom ramen för den nuvarande utformningen av tvångsåtgärdslagen finns en möjlighet att inhämta uppgifter från tredje man och att därvid, om särskilda skäl föreligger, underlåta att i beslutet om åtgärd ange vem uppgifter avser eller vilka uppgifter som söks. För att dessa bestämmelser skall kunna tillämpas krävs det dock att det finns särskild anledning att anta att de handlingar man söker kommer att påträffas, att det kan befaras att utredningen skulle försvåras av att den som åtgärden genomförs hos underrättas om kontrollen samt att det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen. Det säger sig självt att en revision inte företas om det inte finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen. Vidare torde det oftast finnas en särskild anledning att anta att de handlingar man söker kommer att påträffas; av förarbetena framgår att detta rekvisit inte innebär att kraven ställs särskilt högt<sup>9</sup>. Det är kravet, att det skall kunna befaras att utredningen skulle försvåras av att den som åtgärden genomförs hos underrättas om kontrollen, som ställer till problem. Sabotagerisken ligger ju i detta fall i regel inte i att tredje man får reda på att revision skall ske, utan i att han får reda på vem eller vad den avser. Det torde inte vara ovanligt att det företag skattemyndigheten vill företa revision hos för att kontrollera någon annan är ett helt vanligt seriöst företag som är fullt berett att samverka, medan det företag som kontrollen avser är mindre seriöst och skulle ha allt att vinna på att försvåra skattemyndighetens utredning. I den situationen kan det vara svårt att påvisa att en underrättelse om revision skulle försvåra utredningen.

Det framstår överhuvudtaget som olämpligt att skattemyndigheten i en situation då en revision i samverkan skulle vara fullt möjlig skulle vara tvungen att vidta tvångsåtgärder enkom för att slippa uppge vem eller vilken rättshandling kontrollen avser.

Det kan också innebära ett störande intrång i integriteten för den granskade att tredje man får reda på hans identitet. Ett företag är knappast betjänt av att dess kunder eller partners får reda på att det

<sup>9</sup> Se prop. 1993/94:151 s. 157.

är föremål för skatterevision. Även om revisionsinstitutet endast är ett instrument för en fördjupad skattekontroll som inte förutsätter misstankar om oegentligheter, finns det en stor risk att gemene man tolkar den omständigheten att ett företag utsätts för granskning som att företaget är inblandat i mindre seriös verksamhet.

Vi finner sammantaget att det bör finnas en möjlighet för skattemyndigheten att underlåta att underrätta tredje man om vem eller vilken rättshandling revisionen avser. Det bör härvid ankomma på skattemyndigheten att göra avvägningen mellan myndighetens intresse av att kunna använda den insamlade informationen på ett relevant sätt, tredje mannens intresse av att få reda på vem informationen avser och den granskades intresse av att detta hemlighålls. Myndigheten bör givetvis också ta hänsyn till att ett beslut att inte underrätta tredje man om vem eller vilken rättshandling revisionen avser påverkar den reviderades möjligheter att medverka och ta ställning till hur han skall förhålla sig till kontrollen.

### 5.2.3 Underrättelsen om revision

**Förslag:** Den reviderade skall underrättas om revisionen senast i samband med att revisionen verkställs.

När i fortsättningen talas om överraskningsrevision avses en revision som företas utan att den reviderade i förväg fått underrättelse om att revision skall ske.

Enligt de gällande reglerna skall verkställandet av en revision regelmässigt föregås av en underrättelse till den reviderade. Det enda undantaget finns i 5 § andra stycket och 7 § tvångsåtgärdslagen: om det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas får revision i verksamhetslokalen genomföras utan att den reviderade underrättats om att revision skall ske.

Ett problem med reglerna om överraskningsrevision är att skattemyndigheten efter ett avslag av länsrätten inte har någon möjlighet att få sin ansökan prövad av högre instans utan att överraskningsmomentet går förlorat. Domstolen expedierar nämligen domen till den enskilde, som därigenom får kännedom om skattemyndighetens ansökan. Problemet har föranlett RSV att i sin hemställan om lagändringarföreslå att det i tvångsåtgärdslagen skall



införas en bestämmelse som gör det möjligt för länsrätten att underlåta att underrätta den enskilde om domstolens dom till dess att domen vunnit laga kraft. Detta skulle kombineras med en möjlighet att sekretessbelägga domen, även gentemot part. Förslaget har utsatts för stark kritik från flertalet av de remissinstanser som yttrat sig över RSV:s hemställan. Kommittén har viss förståelse för RSV:s synpunkter. Den praktiska nyttan av att överklaga en länsrättsdom förringas givetvis avsevärt genom att skattemyndigheten går miste om överraskningsmomentet. Kommittén har dock vid prövningen av RSV:s förslag konstaterat att förslaget – trots att de aktuella frågeställningarna och problemen återfinns även inom andra rättsområden – skulle avvika från gängse bestämmelser inom svensk förvaltningsprocess. En eventuell ändring i enlighet med förslaget bör därför utredas i ett större sammanhang. Det kan också nämnas att skattemyndigheten har en viss möjlighet att få ett snabbt besked av kammarrätten (eller Regeringsrätten) genom att yrka att domstolen i avvaktan på slutligt avgörande skall fatta ett interimistiskt beslut. Detta yrkande torde domstolen kunna pröva omgående. Det ligger i sakens natur att skäl att förordna interimistiskt i målet torde föreligga så fort domstolen överväger att ändra underinstansens avslagsbeslut. – Sammantaget har kommittén inte funnit skäl att föreslå den av RSV förordade ändringen.

Det finns dock andra skäl att överväga en ändring av bestämmelserna om underrättelse om revision. Som nyss nämnts får en revision där den reviderade inte underrättats i förväg företas endast i form av en tvångsåtgärd. Denna ordning kritiserar av ett flertal skattemyndigheter, som anser att hela systemet med ansökan i domstol är alltför tungrott och tidsödande för en åtgärd som i sig är beroende av snabb hantering. Skattemyndigheterna anser vidare att det kan finnas behov av att göra en revision utan att underrätta i förväg även om det inte går att påvisa att det föreligger en risk för sabotage som når upp till den nivå som krävs för att en tvångsåtgärd skall komma i fråga. Skattemyndigheten vet ofta erfarenhetsmässigt att det finns anledning misstänka att sabotagerisk föreligger. Så kan vara fallet exempelvis vid kontroll av branscher där sabotage regelmässigt förekommit vid tidigare kontroller. I den situationen är det inte meningsfullt att genomföra en revision om underrättelse skett i förväg även om det inte alltid är möjligt att belägga en konkret sabotagerisk i det enskilda fallet. – Myndigheterna anser det också vara olyckligt att man så fort bedömningen gjorts att revisionen inte bör annonseras i förväg måste trappa upp kontrollen till att omfatta tvångsåtgärder. Man menar att intrånget i de enskildas integritet härigenom ofta blivit större än nödvändigt.



Bakgrunden till de nuvarande reglerna om underrättelse om revision är att lagstiftaren velat markera att en revision normalt skall bedrivas i samverkan med den reviderade. En revision som företas utan att den reviderade i förväg underrättats om att revision skall ske har ansetts innehålla ett sådant påtagligt element av tvång att den endast bör få företas i form av en tvångsåtgärd. Tvångsåtgärderna skall vara klart avskilda från de vanliga revisionsbestämmelserna och också kringgärdas av rättssäkerhetsgarantier, främst i form av domstolsprövning.

Vi delar uppfattningen att revisionsförfarandet som sådant och de tvångsåtgärder som kan tillgripas bör hållas i sär. Vi har även viss förståelse för den synpunkten att en revision som inleds utan att den reviderade underrättats i förväg om beslutet kan göra gränsen mellan frivillighet och tvång otydlig för den reviderade. Den reviderade kan uppfatta det som att han hamnat i en situation med begränsade valmöjligheter och ett eventuellt samtycke kan påverkas av att skattemyndigheten har möjlighet att vid vägran tillgripa tvång. Liknande situationer kan dock uppkomma även i andra skeden av en revision och trots att den reviderade underrättats i förväg. I sammanhanget kan påpekas att en revision alltid kan ske oavsett om samtycke lämnas eller inte och att samverkansförfarandet har relevans endast i fråga om när, var och hur revisionen skall bedrivas. En annan viktig omständighet är att vissa betydelsefulla kontrollmetoder måste användas utan att aviseras i förväg för att de inte skall bli helt verkningslösa, såsom exempelvis kassakontroller och lagerinventeringar. Det kan inte vara rimligt att skattemyndigheten måste ansöka om tvångsåtgärder så fort den vill företa en kassakontroll. En sådan ordning är olämplig från effektivitetssynpunkt, men också från integritetsynpunkt. Ett förfarande med tvångsåtgärder torde i vissa fall vara mer kränkande för den enskildes integritet än en enkel kassakontroll, som genomförs i samverkan.

Vi anser det vara lämpligt och rimligt att skattemyndigheten inom ramen för regler om revision i samverkan ges befogenhet att avgöra i vilken ordning den reviderade skall underrättas om revisionen – i förväg eller vid verkställigheten, naturligtvis med det förbehållet att denna befogenhet i sig inte innebär en rätt att tillgripa tvång. Det normala förfarandet bör vara att den reviderade underrättas i förväg, men det bör ankomma på skattemyndigheten att i det enskilda fallet avgöra om så skall ske.

Vi föreslår mot bakgrund av det anförda att bestämmelsen om underrättelse om revision i 3 kap. 9 § TL ändras på så sätt att den reviderade skall underrättas om beslutet om revision senast i

samband med att revisionen verkställs. Om den reviderade inte motsätter sig revisionen då han får underrättelsen, kan revisionen genomföras i samverkan enligt reglerna i TL. Om det däremot genom att den reviderade vägrar myndigheten tillträde eller det på annat sätt framgår att en revision i samverkan inte är möjlig, skall i stället tvångsätgärdslagens regler tillämpas. Skattemyndigheten måste naturligtvis göra en bedömning av situationen och de eventuella argument som den reviderade framför. Sakliga invändningar, som exempelvis att företrädaren för det reviderade företaget sitter i affärsförhandlingar eller skall i väg på ett viktigt kundbesök, bör normalt respekteras. Det är först om myndigheten finner att det föreligger sabotagerisk och fara i dröjsmål som ett interimistiskt beslut om tvångsätgärd får fattas. Endast på så sätt kan revisionen verkställas omedelbart. Det interimistiska beslutet skall – liksom alla interimistiska beslut enligt tvångsätgärdslagen – omedelbart underställas länsrättens prövning.

Den reviderade skall givetvis upplysas om de förutsättningar som gäller för att myndigheten skall få genomföra revisionen och hans rättigheter och skyldigheter i samband härmed. Idag sker detta genom att den reviderade tillsammans med beslutet om revision får en broschyr som återger revisionsreglerna. Vi tar för givet att detta kommer att ske även fortsättningsvis.

Befogenheten att fatta beslut om att underrättelse inte skall ske i förväg bör tillkomma den som fattar beslutet om revision.

Vårt förslag innebär inte någon ändring i tvångsätgärdslagen, utan endast en ändring av TL:s bestämmelse om överlämnande av beslut om taxeringsrevision.

Genom den föreslagna ändringen förbättras skattemyndighetens möjligheter att på ett resurssnålt och effektivt sätt inleda revisioner. Reglerna blir smidigare och mer lätthanterliga. Kontrollen blir i många situationer mindre dramatisk för den enskilde eftersom den får karaktären av en rutinmässig kontroll, ett naturligt inslag i en skatteutredning. Skattemyndigheten får samtidigt bättre möjligheter att skaffa sig ett riktigt underlag för bedömningen av om det föreligger behov av tvångsätgärder och kan härigenom lättare undvika att ta till tvångsätgärder i onödan.

Det kan tilläggas att en ordning där skattemyndigheten själv avgör om en revision skall föregås av en underrättelse i förväg eller inte finns i flertalet av de länder vars revisionsregler kommittén undersökt, nämligen i Norge, Danmark, Finland, Tyskland, Österrike, Nederländerna och USA.



### 5.2.4 Återlämnande av handlingar vid konkurs

**Förslag:** Om den reviderade satts i konkurs när revisionen avslutas skall skattemyndigheten lämna över omhändertagna handlingar till konkursförvaltaren. Skattemyndigheten skall skriftligen underrätta den reviderade om att handlingarna lämnats till konkursförvaltaren.

Enligt 3 kap. 12 a § TL skall räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade. Det blir allt vanligare att konkursförvaltare begär att få ut de handlingar som berör konkursboet direkt från skattemyndigheten efter avslutad revision. Med hänsyn till nyssnämnda bestämmelse råder det osäkerhet om skattemyndigheten kan bevilja en sådan framställan. Detta har föranlett RSV att hemställa om en lagändring. Verket anser att det bör framgå klart av lagen att konkursförvaltare har rätt att efter avslutad revision få ut räkenskapshandlingar direkt från skattemyndigheten. Verket föreslår att det i ovannämnda lagrum tas in en bestämmelse med följande lydelse:

“Har den reviderade försatts i konkurs när handlingarna skall återlämnas skall, om konkursförvaltaren skriftligen begär det, skattemyndigheten överlämna handlingarna till denne. Skattemyndigheten skall skriftligen underrätta den reviderade om att handlingarna har överlämnats till konkursförvaltaren. Har konkursförvaltaren överlämnat handlingarna till skattemyndigheten skall handlingarna alltid återlämnas till denne”.

Vi gör följande bedömning. Enligt 7 kap. 12 § konkurslagen skall förvaltaren snarast ta hand om gäldenärens bo med de böcker och andra handlingar som rör boet. Gäldenären skall således överhuvudtaget inte förfoga över dessa handlingar. Det är då naturligtvis inte lämpligt att skattemyndigheten efter avslutad revision återlämnar handlingar rörande konkursboet till gäldenären. Det bör framgå direkt av lagen att dessa handlingar i stället skall överlämnas till konkursförvaltaren. Det kan visserligen förekomma att skattemyndigheten också haft tillgång till sådana handlingar som inte direkt rör konkursboet och således inte skall tas om hand av förvaltaren. Det bör dock ankomma på konkursförvaltaren att göra



bedömningen huruvida handlingarna i fråga berör konkursboet eller inte. Därför bör lämpligen samtliga omhändertagna handlingar överlämnas till konkursförvaltaren, som i sin tur vidarebefordrar för konkursboet icke relevanta handlingar till gäldenären.

RSV föreslår att förutsättningen för att handlingarna skall överlämnas till konkursförvaltaren skall vara att denne gör en skriftlig framställan härom. Bakgrunden till detta förslag synes vara att man inte vill att skattemyndigheten skall åläggas ett utredningsansvar, det skulle vara alltför betungande att i varje enskilt fall undersöka om den reviderade försatts i konkurs. Skattemyndighetens möjligheter att ta reda på om konkurs föreligger torde dock vara bättre än konkursförvaltarens möjligheter att ta reda på om revision pågår. Enligt 12 § konkursförordningen skall nämligen tingsrätten genast sända en kopia av kungörelsen om konkursbeslutet till bl.a. skattemyndigheten, som gör en notering i skatteregistret. Det torde därför vara en tämligen enkel åtgärd för skattemyndigheten att genom en kontroll i skatteregistret fastställa huruvida den reviderade försatts i konkurs. Till detta kommer att revisorerna rimligtvis efter en genomförd revision har en så pass god inblick i den reviderades verksamhet att de kan sluta sig till om en konkurs är aktuell. Konkursförvaltaren har givetvis inte samma kontrollmöjligheter. Mot detta kan emellertid i sin tur invändas att det finns en viss eftersläpning vad gäller registreringen av konkurser i skatteregistret, det kan ta upp till en vecka efter konkursbeslutet innan registrering skett. Det kan emellertid också invändas att konkursförvaltarens första uppgift sedan han fått uppdraget inte rimligen kan vara att undersöka huruvida revision pågår. Det kan säkerligen gå mer än en vecka innan konkursförvaltaren hunnit klara av de mest brådskande uppgifterna. Faran för att skattemyndigheten återlämnar handlingarna till gäldenären är därför sannolikt större i ett system som bygger på att konkursförvaltaren skall göra en framställan. Sammantaget anser vi därför att det framstår som mer rimligt att skattemyndigheten åläggs att kontrollera huruvida den reviderade försatts i konkurs.

### 5.2.5 Befogenhet att ta varuprov och prova apparatur

**Förslag:** Revisorn skall vid taxeringsrevision få ta prov på varor och prova kassa-, räknar- och mätapparatur samt annan teknisk utrustning.

Vid en taxeringsrevision får revisorn enligt 3 kap. 11 § TL granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten om de inte skall undantas. Han får vidare inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten.

Vid en revision uppkommer ofta behov av att kontrollera hur kassaapparater och annan apparatur, som exempelvis vågar, är inställda. Det kan också, särskilt vid bruttovinstberäkningar, uppkomma behov av att ta prov på varor. Som exempel kan nämnas att man vid granskning av restaurangnäring kan behöva kontrollera hur mycket öl som ryms i glasen, hur stora portioner man serverar eller vikten på pizzadeg. Det är oklart om en sådan befogenhet kan anses följa av 3 kap. 11 § TL. Vi föreslår därför att lagrummet förtydligas på så sätt att revisorn även får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten och prova kassa-, räknar- och mätapparatur samt annan teknisk utrustning.

Befogenheten att ta prov på varor torde i normalfallet inte orsaka den reviderade några beaktansvärda kostnader. Om så dock skulle vara fallet, bör den reviderade givetvis erhålla ersättning.



### 5.2.6 Föreläggande om uppgift om det löpande beskattningsåret

**Förslag:** Ett föreläggande om kontrolluppgift får även avse uppgift om det löpande beskattningsåret.

Kommittén anser att det bör finnas en möjlighet att kontrollera det löpande beskattningsårets handlingar. Kommittén har därför, i avsnitt 5.2.1, föreslagit att revision skall få göras för detta ändamål. Det torde dock inte heller då det är fråga om det löpande beskattningsåret alltid vara nödvändigt att genomföra en revision för att få fram relevanta uppgifter. Kommittén anser därför att det bör införas en bestämmelse i LSK som gör det möjligt att utfärda ett föreläggande även beträffande uppgift om det löpande beskattningsåret.

### 5.2.7 Tredjemansföreläggande

**Förslag:** 3 kap. 50 a § andra stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter upphävs.

Enligt 3 kap. 50 a § första stycket LSK får skattemyndigheten förelägga enskild att lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen. Enligt andra stycket samma lagrum kan den som föreläggs i stället ställa nödvändiga handlingar till skattemyndighetens förfogande för granskning, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det.

Den kontroll som utförs enligt denna bestämmelse är i praktiken en tredjemansrevision. Närmare bestämmelser om hur kontrollen skall gå till saknas. Enligt vår bedömning är det inte lämpligt att det i LSK finns en bestämmelse om något som åtminstone i praktiken är en form av revision, som ligger vid sidan om revisionsreglerna i taxeringslagen. Det kan också ifrågasättas om bestämmelsen inte blir överflödig vid ett återinförande av bestämmelser om tredjemansrevision i taxeringslagen. Vi förutsätter att skattemyndigheten väljer att hämta in uppgifterna genom en revision om den som förelagts

invänder att fullgörandet av föreläggandet skulle innebära betydande arbete eller kostnader.

Vi föreslår därför att 3 kap. 50 a § andra stycket LSK upphävs.

## 5.3 Tvångsåtgärderna

### 5.3.1 Inledning

Det har från ett flertal skattemyndigheter framförts synpunkter på tvångsåtgärdslagen. Strukturen som sådan med en klar gräns mellan revision i samverkan och tillämpning av tvångsåtgärder anses i och för sig vara fördelaktig. Systemet med ansökan i domstol anses dock vara tungrott och tidsödande. Vidare anses rekvisitet påtaglig risk ställa för höga krav på bevisning. Möjligheten att fatta interimistiska beslut anses vara för begränsad; sabotagerisken kan vara lika stor vad gäller sådant som kan inventeras eller besiktigas som beträffande handlingar. Flera skattemyndigheter framför önskemålet att skattemyndigheten själv skall få fatta beslut om överraskningsrevision. Ett konkret problem med prövningen i domstol är att skattemyndighetens rätt att överklaga länsrättens avslag på ansökan om överraskningsrevision urholkas genom att länsrätten delger den enskilde sin dom; överraskningsmomentet har därigenom gått förlorat. Ytterligare ett problem uppstår när högre instans ändrar ett redan verkställt beslut, exempelvis då domstolen upphäver ett interimistiskt beslut. Det naturliga torde vara att de handlingar som skattemyndigheten omhändertagit återlämnas och inte att all insamlad information förstörs.

Tvångsåtgärdslagen har nu tillämpats under snart två år. Det säger sig självt att någon fast praxis ännu inte har hunnit utvecklas. Än så länge har Regeringsrätten meddelat endast en dom avseende tvångsåtgärder. Tvångsåtgärdslagen har totalt sett varit föremål för prövning i domstol bara i ett sjuttiofall. Någon större erfarenhet av reglerna finns det därför inte att falla tillbaka på. Det är därför tänkbart att en del av den kritik som skatteförvaltningen riktar mot lagstiftningen bottnar i tveksamhet om reglernas innebörd.

Skatteförvaltningen har dock också belyst förhållanden som framstår som problematiska. Kommittén har redan (i avsnitt 5.2.3) behandlat frågeställningar som har samband med överraskningsrevisionen. Det finns även skäl att se över bestämmelsen om interimis-



tiskt beslut samt att ompröva utformningen av riskrekvisitet. Slutligen bör på grund av återinförandet av tredjemansrevisionen särbestämmelserna om tvångsåtgärd vid tredjemanskontroll upphävas.

Behovet av omprövning grundas främst på effektivitetssynpunkter. Även rättssäkerhetshänsyn kan emellertid åberopas för viss ändring: enligt kommitténs mening bör proportionalitetsprincipen komma tydligare till uttryck i 5 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

Det kan i sammanhanget nämnas att det pågår en utredning beträffande de svenska skattereglernas förhållande till artikel 6 i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Dessa överväganden berör några lagrum i tvångsåtgärdslagen. Frågor som rör anpassningen till artikel 6 utreds dock av en särskild utredare<sup>10</sup>; det arbetet ligger utanför kommitténs område.

### 5.3.2 Riskrekvisitet

**Förslag:** Rekvisitet påtaglig risk ersätts med ett nytt rekvisit, särskild risk.

RSV framhöll i sitt remissvar över Rättssäkerhetskommitténs betänkande att det var angeläget att beviskraven avseende påtaglig risk inte sattes så högt att det i praktiken skulle bli omöjligt att genomföra sådana överraskningsrevisioner som är nödvändiga för att förhindra att bokföring och annat material undanhålls eller förvanskas.

Några skattemyndigheter har i sina svar på kommitténs enkät anfört att de krav som ställs för att överraskningsrevision skall få företas har satts alltför högt. Det har också anförts att det förefaller finnas en motsättning mellan lagtexten och kommentarerna i förarbetena.

Det kan inledningsvis konstateras att lagstiftaren inte haft för avsikt att lägga ribban för när sabotagerisk skall anses föreligga särskilt högt. Av förarbetena framgår<sup>11</sup> att man med uttrycket

<sup>10</sup> Skattekontrollutredningen, Fi 1995:05.

<sup>11</sup> Prop. 1993/94:151 s. 102

påtaglig risk inte avser att det skall vara fråga om en mer överhängande risk, utan endast att risken skall kunna beläggas i det enskilda fallet. Det bör finnas någon konkret omständighet i det enskilda fallet som talar för sabotagerisk. Lagstiftaren nämner också att proportionalitetsprincipen – dvs. att vikten av tvångsåtgärden skall uppväga det intrång eller men som åtgärden innebär – har stor betydelse för bedömningen av den grad av misstanke som bör krävas, bl.a. vad gäller storleken på befarade undandraganden liksom möjligheten till alternativa kontrollåtgärder.

Lagstiftaren har också givit exempel på omständigheter som kan anses tyda på sabotagerisk<sup>12</sup>, nämligen hot eller förtäckta hot om sabotage, påtaglig nervositet eller ökad aktivitet i samband med vetskap om förestående granskning, att grunden för vägran till samverkan inte framstår som rimlig eller endast kan ses som ett sätt att vinna tid, att bolaget eller dess företrädare på annat sätt försöker undandra sig sina skyldigheter, omfattande transaktioner med oseriösa företagare, oklara eller konstruerade ägarförhållanden eller tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden. Det bör observeras att denna uppräknning inte är uttömmande; den skall endast ses som en exemplifiering av när det kan anses föreligga omständigheter som tyder på sabotagerisk.

Avseende bör givetvis också fästas vid hur reglerna har kommit att tillämpas i praktiken. Som nämnts ovan har tvångsåtgärdslagens bestämmelser tillämpats i ett sjuttiofall. I nära nog samtliga av dessa mål har skattemyndigheterna åberopat att det föreligger påtaglig risk för sabotage. Vid en genomgång av domarna framgår det att skattemyndigheterna i stor utsträckning fått bifall till sin ansökan. Totalt har skattemyndigheten fått avslag på sin ansökan på grund av att riskrekvisitet inte har ansetts vara uppfyllt i ungefär tio mål. Det framgår dock också att domstolarnas krav på bevisning har varierat. I några fall har – så vitt framgår av domarna – domstolen nöjt sig med att granskningsledaren har uppgivit att polisen på grund av misstankar om skatteundandraganden genomfört spaning mot det aktuella bolagets försäljningslokaler samt att man gjort en avstämning mellan den redovisade genomsnittliga försäljningen och den på grundval av polisens uppgifter beräknade försäljningen. I ett annat fall har uteblivna deklARATIONER och skönstaxering, restföring för skatteskulder och underlåtelse att göra ansökan om registrering till mervärdesskatt och skatte- och avgiftsanmälan inte ansetts utgöra grund för tvångsåtgärd. Att domstolarna kunnat komma till så olika

<sup>12</sup> Id. s. 154.



slutsatser beträffande riskrekvisitet beror naturligtvis i stor utsträckning på att det ännu inte har hunnit utvecklas någon praxis på området. Fast praxis kan uppstå först sedan Regeringsrätten prövat frågor om tvångsåtgärder. Därför är den – hittills – enda dom som Regeringsrätten meddelat beträffande tvångsåtgärder av stort intresse<sup>13</sup>. I det målet åberopade skattemyndigheten dels att det aktuella bolaget, som drev en pizzeria, vid taxeringarna 1993 och 1994 redovisat en bruttovinst som avvek markant från vad som är normalt i branschen, dels att det bl.a. genom polisspaning framkommit uppgifter som tydde på att svart arbetskraft anlåtats. Skattemyndigheten åberopade också att man med utgångspunkt i uppgifter som framkommit vid polisens spaning räknat fram att omsättningen för januari - februari 1995 översteg den redovisade omsättningen för de sex föregående redovisade perioderna med mellan 20 och 80 procent. Skattemyndigheten åberopade vidare att bolaget inte inkommit med uppberedsdeklarationer för februari och mars 1995 och att en kontantberäkning vid 1994 års taxering visade underskott för delägarna. – Länsrätten och kammarrätten fann inte att skattemyndigheten visat att det förelåg grund för tvångsåtgärd och lämnade skattemyndighetens ansökan utan bifall. Regeringsrätten fann däremot att riskrekvisitet var uppfyllt och biföll ansökan.

Regeringsrättens dom kommer givetvis att vara vägledande för bedömningen av när påtaglig risk skall anses föreligga. Man måste dock hålla i minnet att Regeringsrätten inte genom sitt avgörande har fastställt någon nedre gräns för när påtaglig risk skall anses föreligga; den enda slutsats man kan dra är att grund för tvångsåtgärder föreligger då bevisningen har den styrka den har i det mål som Regeringsrätten avgjort.

Det är således i dagläget inte helt lätt att med utgångspunkt i den praktiska tillämpningen göra en bedömning av hur stora krav på bevisning riskrekvisitet ställer.

Det har emellertid också riktats viss kritik mot själva utformningen av riskrekvisitet. Det har framkommit att den ovan angivna exemplifieringen i förarbetena av några tillämpare har uppfattats så, att påtaglig risk för sabotage inte föreligger om inte risk för omfattande eller avancerade skatteundandraganden påvisats föreligga. Såsom nämnts ovan avser lagsstiftaren endast att ge några exempel på situationer som kan tyda på att sabotagerisk föreligger. Det är

<sup>13</sup> Regeringsrättens dom den 28 september 1995 i mål nr 3122-1995.

dock naturligtvis inte tillfredsställande att uttalandet i praktiken har kommit att tolkas som en omotiverad begränsning av reglernas tillämplighet. Med hänsyn härtill framstår den nuvarande utformningen av riskrekvisitet som mindre lämplig. Vi föreslår därför att rekvisitet påtaglig risk ersätts med ett annat rekvisit, särskild risk. Förutsättningen för att sabotagerisk skall anses föreligga skall fortfarande vara att risk kan beläggas i det enskilda fallet. De omständigheter som nämns som exempel på sabotageindikation i de ovan nämnda förarbetsuttalandena kan alla utgöra tecken på att särskild risk för sabotage föreligger. Det bör dock påpekas att det givetvis inte krävs att det finns tecken som tyder på omfattande eller avancerade skatteundandraganden för att särskild risk skall anses vara för handen. En hög grad av sabotagerisk kan föreligga även då det är fråga om skatteundandraganden av mindre omfattning. Ytterligare omständigheter som kan tyda på att särskild risk för sabotage föreligger kan vara att den reviderade tidigare fått anmärkning av viss tyngd på sin redovisning eller deklaration, att han åsatts skönstaxeringar eller att det finns tecken på att den reviderade företaget håller på att tömmas på tillgångar. Som framgår av avsnitt 5.3.6 föreslår kommittén att de särskilda reglerna om tvångsåtgärder vid tredjemanskontroll upphävs. Med hänsyn till att vi föreslår ett återinförande av bestämmelser om tredjemansrevision anser vi det inte vara sakligt motiverat att upprätthålla den nuvarande skillnaden mellan riskbedömningarna vid tredjemanskontroll och annan kontroll. Rekvisitet särskild risk kommer härigenom till skillnad mot rekvisitet påtaglig risk att få betydelse även vid tredjemansrevisioner.



### 5.3.3 Förtydligande av 5 § första stycket tvångsåtgärdslagen

**Förslag:** 5 § första stycket lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet utformas så att det tydligare framgår att revisionen får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler bara i de delar den inte utan svårighet kan genomföras på annan plats.

#### 5 § första stycket tvångsåtgärdslagen lyder:

“Revision får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det, om revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Detsamma gäller om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller om det finns en påtaglig risk att han kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas.”

Tanken är att revision i den reviderades verksamhetslokaler mot dennes vilja skall få företas endast om handlingarna inte utan svårighet kan granskas på någon annan plats; intrång i den granskades lokaler får ske endast när det är nödvändigt. I förarbetena görs följande förtydligande<sup>14</sup>:

“Kraven på proportionalitet i 4 § gäller både för om åtgärden över huvud taget skall få företas och för hur den skall bedrivas samt den tid åtgärden får pågå. Det är t.ex. tänkbart att åtgärderna i verksamhetslokalerna kan begränsas till inventering och besiktning, medan handlingarna granskas på annan plats. En annan möjlighet är att granskningsledaren i ett visst skede av revisionen bedriver granskningen i lokalerna för att sedan fortsätta kontrollen på annan plats. Detta kan t.ex. vara nödvändigt för att granskningsledaren skall kunna bilda sig en uppfattning om bokföringsrutiner och bokföringens tillförlitlighet. Beslut om granskning i verksamhetslokalerna kan även begränsas till viss tid. Skulle granskningsledaren senare märka att tiden inte räcker till, kan han ansöka om ett nytt beslut. Förhållandena kan vara mycket skiftande och därför fordras att domstolen (eller vid interimistiska beslut granskningsledaren)

<sup>14</sup> Prop. 1993/94:151

noga prövar nödvändigheten av att revisionen eller delar av revisionen genomförs i verksamhetslokalerna.”

Avsikten är således att revisionen skall få genomföras i verksamhetslokalerna *i de delar* den inte utan svårighet kan genomföras på annan plats. Det kan ifrågasättas om detta tillräckligt tydligt kommit till uttryck i lagtexten. Domstolarna har i samtliga av de mål i vilka prövning skett enligt 5 § tvångsåtgärdslagen sett revisionen som en helhet och således prövat huruvida hela revisionen skall få göras i verksamhetslokalerna. Detta innebär att skattemyndigheten ibland genom domstolens dom fått större befogenheter än den ansökt om eller bort få enligt proportionalitetsprincipen.

Med hänsyn till det ovan anförda föreslår vi att 5 § första stycket tvångsåtgärdslagen i stället utformas så, att revision får, *i de delar* den inte utan svårighet kan genomföras på annan plats, genomföras i den reviderades verksamhetslokaler etc.

#### 5.3.4 Tvångsåtgärd beträffande det som får provas

**Förslag:** Tvångsåtgärd skall kunna vidtas även då sabotagerisken gäller det som provas.

Den sabotagerisk som utgör grund för åtgärd enligt 5 § tvångsåtgärdslagen beskrivs sålunda: att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas. Sabotagerisken kan dock lika gärna gälla att den reviderade undanhåller eller förvanskar sådana varor som skattemyndigheten får ta prov av eller sådan apparatur som får provas. Vi föreslår därför att 5 § tvångsåtgärdslagen ändras så att även sådan sabotagerisk kan utgöra grund för tvångsåtgärd.

#### 5.3.5 Tvångsåtgärd vid risk att materialet förstörs

**Förslag:** Bestämmelserna i 5 och 6 §§ lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet ändras på så sätt att sabotagerisken kan avse såväl undanskaffande och förvanskande som förstörande av relevant material.



Bestämmelserna i 5 och 6 §§ tvångsåtgärdslagen tar sikte på de situationer då det föreligger risk för sabotage genom att det relevanta materialet undanskaffas eller förvanskas. Utredningen kan dock givetvis också saboteras genom att materialet förstörs. Vi föreslår därför att tvångsåtgärd skall kunna vidtas även då risken gäller förstörande av materialet.

### 5.3.6 Interimistiska beslut

**Förslag:** Interimistiskt beslut skall få fattas om det finns en särskild risk att handlingar av betydelse för kontrollen eller det som får inventeras, besiktigas eller provas undanskaffas, förvanskas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut.

Enligt 15 § tvångsåtgärdslagen får granskningsledaren fatta ett interimistiskt beslut om det föreligger en påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrollen undanskaffas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut.

Förutsättningen för att granskningsledaren skall få fatta ett interimistiskt beslut är således att det föreligger en sabotagerisk beträffande relevanta handlingar. Om risken däremot gäller att kassa, lager, inventarier eller det som får provas undanskaffas eller förstörs, finns det inte någon möjlighet för granskningsledaren att snabbt ingripa med ett interimistiskt beslut. Detta är naturligtvis inte godtagbart. Sabotagerisken torde vara minst lika stor beträffande det som kan inventeras, besiktigas eller provas som beträffande handlingar. Vi föreslår därför att 15 § tvångsåtgärdslagen ändras på så sätt att interimistiskt beslut kan fattas om det föreligger sabotagerisk beträffande handlingar som har betydelse för kontrollen eller det som får inventeras, besiktigas eller provas. Vidare bör sabotagerisk naturligtvis kunna anses föreligga även vid risk för förvanskning av relevant material och inte bara då det är fråga om undanskaffande eller förstörelse av materialet.

### 5.3.7 Tvångsåtgärd vid tredjemansrevision

**Förslag:** 10 - 12 §§ lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet upphävs.

Bestämmelserna i 5 - 9 §§ tvångsåtgärdslagen angående revision och eftersökande och omhändertagande av handlingar avser sådan granskning som sker för kontroll av den reviderades eller förelägdes egen deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet. I 10 - 12 §§ finns bestämmelser om tredjemanskontroll. Enligt 10 § får skattemyndigheten företa granskning hos tredje man utan föregående förläggande om det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten kommer att påträffas och det kan befaras att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande samt det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen. Åtgärden omfattar även befogenhet att eftersöka och omhänderta handlingar. Granskningen får ske i verksamhetslokalerna om granskning inte utan svårighet kan ske på annan plats. I praktiken är den åtgärd som får vidtas enligt 10 § tvångsåtgärdslagen en överraskningsrevision hos tredje man. Den får dock företas endast hos sådan tredje man som får föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Kommittén föreslår i avsnitt 5.2.2 att tredjemansrevisionsinstitutet skall återinföras. I och med detta återinförande torde det inte längre finnas behov av en tvångsåtgärd som är direkt knutet till den situation då ett föreläggande inte är lämpligt. Bestämmelserna i 5 - 8 §§ bör omfatta även tredjemansrevision. Vi föreslår därför att särbestämmelserna i 10 - 12 §§ upphävs.



### 5.3.8 Den insamlade informationen

**Förslag:** Om länsrätten finner att ett interimistiskt beslut om tvångsåtgärd inte skall bestå, skall de omhändertagna handlingarna återlämnas och övriga insamlade uppgifter förstöras.

Om länsrätten ändrar ett beslut om tvångsåtgärd helt eller delvis, skall rätten besluta att omhändertagna handlingar skall återlämnas och övriga insamlade uppgifter förstöras i den mån länsrättens beslut föranleder det.

Det finns i tvångsåtgärdslagen ett par uttryckliga bestämmelser om vad som skall ske med insamlade uppgifter om ett beslut om tvångsåtgärd ändras eller upphävs. Enligt 15 § andra stycket skall de insamlade uppgifterna förstöras om länsrätten finner att ett interimistiskt beslut inte skall bestå. Enligt 29 § andra stycket får länsrätten, om den ändrar granskningsledarens beslut enligt 6 § helt eller delvis, besluta att insamlade uppgifter skall förstöras. Ytterligare bestämmelser finns inte. Avsikten torde dock vara att handlingarna alltid skall återställas då ett beslut upphävs helt eller delvis, vare sig det sker i länsrätten eller i högre instans. Att så skall ske vid länsrätts ändring av interimistiskt beslut eller annat beslut av granskningsledaren framgår av prop. 1993/94:151 ss. 159 och 163 (specialmotive-ringen till 15 och 29 §§). Enligt kommitténs uppfattning bör detta komma tydligare till uttryck i lagtexten. Vi föreslår därför ett förtydligande i 15 § andra stycket; omhändertagna handlingar skall återlämnas och övriga insamlade uppgifter förstöras. Vi föreslår vidare att 29 § andra stycket utformas enligt följande: Om länsrätten ändrar ett beslut om tvångsåtgärd helt eller delvis skall rätten besluta att omhändertagna handlingar skall återlämnas och att övriga insamlade uppgifter skall förstöras i den mån länsrättens beslut föranleder det. – Vi föreslår också att det även i tvångsåtgärdslagen införs en bestämmelse enligt vilken handlingarna skall överlämnas till konkursförvaltaren om den enskilde är försatt i konkurs då handlingarna skall återlämnas.

## 5.4 Undantagande av handlingar och uppgifter

Kommittén lämnar inte något eget förslag till ändring av reglerna om undantagande av handlingar och uppgifter, men förordar den ändring av bestämmelserna om beslagsförbud i rättegångsbalken som Polisrättsutredningen föreslår.

Enligt de regler som gällde före den 1 juli 1994 hade revisorn rätt att ta del av handlingar som var av betydelse för revisionen även om den som reviderades skulle iakta tystnad om deras innehåll. Undantagande av handling kunde ske endast om det fanns synnerliga skäl härför. Detta var fallet även beträffande undantagande av handling från föreläggande. Rekvisitet synnerliga skäl tillämpades tämligen restriktivt. Samtidigt som skattemyndigheten således hade en vidsträckt befogenhet att ta del av sådana handlingar och uppgifter för vilka tystnadsplikt rådde, var möjligheterna att få information genom beslag och editionsförelägganden enligt rättegångsbalken mer begränsade. Detta innebar att sådana handlingar som inte omfattades av editionsplikten vid skattemål i domstol och som inte heller kunde tas i beslag vid husrannsakan under förundersökning om grovt skattebedrägeri omfattades av en taxeringsrevision; de kunde därför också tas i beslag med stöd av bevissäkringslagen. Denna ordning ansågs inte vara godtagbar, särskilt med tanke på att de handlingar som skattemyndigheten fått tillgång till kunde läggas till grund för en åtalsanmälan och även överlämnas till polisen eller åklagaren.

Det är mot bakgrund av dessa förhållanden som de nuvarande reglerna om undantagande av handlingar och uppgifter tillkommit. Enligt 3 kap. 13 § TL skall på den enskildes begäran från föreläggande eller revision undantas dels handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken, dels annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom. I det senare fallet får undantagande dock ske endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Bestämmelserna gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter. Motsvarande regler finns i tvångsätgårdslagen, LPP och tullagen. I övriga lagar med förfarandebestämmelser på skatteområdet finns hänvisningar till TL:s regler.



Genom bestämmelsen att handling eller uppgift som inte får tas i beslag enligt rättegångsbalken får undantas från revision eller föreläggande har uppnåtts att skattemyndigheten inte har vidare befogenheter att ta del av handlingar och uppgifter än polisen och åklagaren.

Regeln om undantagande på grundval av beslagsförbud har utsatts för stark kritik. Kritiken har dock inte gällt den omständigheten att regeln knutits till beslagsförbudet. Kritiken riktar sig i stället mot utformningen av bestämmelsen om beslagsförbud. Denna anses nämligen medge att en person undanhåller bokföringshandlingar och annat material från myndigheters granskning genom att överlämna dem till sin advokat.

Både RSV:s hemställan om lagändringar och svaren på kommitténs enkät till landets skattemyndigheter tar, när det gäller reglerna om undantagande, uteslutande sikte på denna omständighet. RSV föreslår att problemet skall lösas på så sätt att även undantagande på grund av beslagsförbud skall få ske endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Enligt kommitténs mening är det av hänsyn till de enskildas rättssäkerhet nödvändigt att det råder likformighet mellan reglerna om beslagsförbud och reglerna om undantagande av handlingar och uppgifter. Det är dock självklart inte godtagbart att bestämmelserna är utformade på ett sådant sätt att det är möjligt att undanhålla räkenskaper och andra handlingar genom att överlämna dem till sin advokat. Problemet är emellertid inte begränsat till skatteområdet; det är beslagsförbudet i sig som måste få en annan utformning. Frågan har också behandlats i ett vidare perspektiv av Polisrättsutredningen, som i sitt slutbetänkande<sup>15</sup> föreslagit en ändring av rättegångsbalkens regler om beslagsförbud som syftar just till att förhindra att handlingar 'parkerar' hos advokat. Enligt utredningens förslag skall egendom inte få tas i beslag om den kan antas innehålla meddelanden mellan en person och exempelvis en advokat eller dennes anteckningar och liknande, vilka har föranletts av kontakter med den som anlitat honom. Vidare skall beslagsförbudet gälla endast sådant som har samband med uppdraget.

Polisrättsutredningen har funnit en lösning på problemet som torde vara tillfredsställande även från skatteutredningssynpunkt. Man synes ha kommit till rätta med de förhållanden som kritiserats av

<sup>15</sup> SOU 1995:47 s. 358 ff.

skatteförvaltningen. Det skulle i och för sig kunna hävdas att det kan vara av intresse för skattemyndigheten att ta del av vissa meddelanden mellan den reviderade eller förelagde och hans advokat och den senares anteckningar. Det är dock självklart att just sådana handlingar måste skyddas av beslagsförbud för att förtroendeförhållandet mellan en advokat och hans klient skall kunna bevaras. Den eventuella effektivitetsförlust som kan uppstå genom att skattemyndigheten inte får tillgång till dessa handlingar får ses som en nödvändig eftergift till tryggheten av rättssäkerheten.

Sammanfattningsvis lämnar kommittén inte något eget förslag till ändring av reglerna om undantagande av handlingar och uppgifter. Kommittén förordar i stället den ändring av bestämmelserna om beslagsförbud i rättegångsbalken som Polisrättsutredningen föreslår.

## 5.5 Övriga lagändringar

### 5.5.1 Inledning

Bestämmelser om förfarandet vid skattekontroll finns förutom i TL, LSK och tvångsätgärdslagen också i uppbördslagen, lagen om sjömansskatt, LPP, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, ML samt tullagen. Vidare finns i kupongskattelagen en hänvisning till TL:s regler om taxeringsrevision och i fordonsskattelagen en hänvisning till motsvarande bestämmelser i LPP.

I detta kapitel presenteras de ändringar som vi anser bör göras i dessa lagar.

### 5.5.2 Revisionsreglerna

#### 5.5.2.1 Skattemyndighetens kontroll av skatter och avgifter

**Förslag:** De ändringar som föreslås beträffande taxeringsrevisioner skall gälla även vid revisioner enligt andra lagar på skatteområdet.

Vi har i avsnitt 5.2.1 föreslagit att reglerna om taxeringsrevision skall ändras på så sätt att det åter blir möjligt att genomföra revision för



kontroll av löpande beskattningsår och tredjemansrevision. Behovet av att vid revision kunna granska löpande års eller periods räkenskaper och handlingar samt av att kunna genomföra tredjemansrevision torde vara stort över hela skatte- och avgiftsområdet. När det gäller de skatteområden som direkt berörs av EU:s regler – främst mervärdesskatteområdet – kan det dessutom hävdas att en möjlighet att granska löpande år eller period är en förutsättning för att Sverige skall kunna uppfylla sina skyldigheter. Som exempel kan nämnas den skyldighet som följer av artikel 5 i rådets förordning nummer 218/92 av den 27 januari 1992 angående administrativt samarbete på mervärdesskatteområdet (EGT nr L24 1.2 1992): behörig myndighet i medlemsstat får vid vilken tidpunkt som helst och i specifika fall begära information, varvid den tillfrågade myndigheten skall tillhandahålla informationen så snabbt som möjligt och i varje fall inom tre månader från mottagandet av förfrågan. Det kan ifrågasättas om skattemyndigheten verkligen kan uppfylla detta på ett tillfredsställande sätt med de regler som finns i dag. De löpande perioderna på mervärdesskatteområdet omfattar visserligen endast en kalendermånad, men som tidigare nämnts får mervärdesskatt redovisas i den särskilda självdeklarationen om beskattningsunderlagen beräknas uppgå till högst en miljon kronor. Perioden blir då i praktiken lika lång som taxeringens beskattningsår, det vill säga normalt ett år och om räkenskapsåret lagts om kanske långt mer än ett år. Särskilt i dessa fall torde en rätt att granska den löpande periodens handlingar vara en förutsättning för att den svenska myndigheten skall kunna tillhandahålla informationen i tid. Vad gäller behovet av att kunna företa tredjemansrevision för att uppfylla rådsförordningens krav, kan konstateras att det förfarande som i dag står till buds med tredjemansföreläggande ofta är så pass tidsödande att det kan vara mycket svårt att snabbt tillhandahålla information.

Det är överhuvudtaget av vikt – från såväl rätts-säkerhetssynpunkt som effektivitetssynpunkt – att reglerna om förfarandet vid revisioner i möjligaste mån får en enhetlig utformning. Det är en förutsättning för att regelverket skall vara överblickbart och praktiskt att tillämpa, särskilt med tanke på att allt fler revisioner sker i form av så kallade integrerade revisioner, där helheten, inbegripande exempelvis såväl taxerings- som mervärdesskatte- och uppbördsfrågor, beaktas i en och samma revision.

Vi föreslår därför att det vid revisioner på hela skatteområdet skall vara möjligt att granska löpande beskattningsårs eller periods räkenskaper och handlingar samt att företa tredjemansrevision.

Vi har i kapitel 5.2 också föreslagit att bestämmelsen om underrättelse av revisionsbeslut skall utformas på så sätt att den reviderade skall underrättas om beslutet senast i samband med att revisionen verkställs, att skattemyndigheten vid tredjemansrevision skall få utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser, att handlingar rörande konkursbo skall få lämnas till konkursförvaltare efter revision samt vidare att skattemyndigheten skall få ta varuprover och prova apparatur och annan teknisk utrustning. Vi anser att denna ordning bör gälla även vid revisioner enligt de andra lagarna på skatteområdet.

#### 5.5.2.2 Kontroll enligt tullagen

**Förslag:** En revision skall få verkställas hos den reviderade om han medger det. Revisionen skall ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet. Den reviderade skall underrättas om beslutet om revision senast i samband med att revisionen verkställs.

Om revisionen företas för granskning av annan än den som revideras, får tullmyndigheten utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser.

Om den reviderade försatts i konkurs när handlingar skall återlämnas efter revisionen, skall tullmyndigheten överlämna handlingarna till konkursförvaltaren. Tullmyndigheten skall skriftligen underrätta den reviderade härom.

De lagändringar som trädde i kraft den 1 juli 1994 omfattade även tullagens bestämmelser om revision. Dessa ändringar innebar bl.a. att tullmyndigheten – i likhet med skattemyndigheten – inte längre fick företa tredjemansrevision och vid behov bestämma tid och plats för revisionen. Härefter har dock den dåvarande tullagen upphört att gälla. I och med att Sverige blev medlem i EU gäller i stället rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT nr 302 19.10 1992), vilken kompletteras av den nya tullagen (SFS 1994:1550). Vid utformning-



en av denna nya lag har tullmyndigheten återfått de ovan nämnda befogenheterna. Enligt 70 § tullagen får tullmyndigheten besluta om revision hos den som är eller kan antas vara deklarations- eller uppgiftsskyldig enligt tullagstiftningen samt den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av betydelse för kontrollen av annans deklarations- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten. Enligt 72 § andra stycket tullagen får tullmyndigheten om det behövs bestämma tid och plats för revisionen. Revisionen får dock inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8. Vidare skall revisionen ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet.

Bestämmelsen i 70 § överensstämmer väl med kommitténs förslag att återinföra tredjemansrevision, även om utformningen är något annorlunda. Utformningen kan dock härledas direkt ur artikel 78.2 i tullkodexen, vilken förutsätter att kontroll får genomföras hos deklaramenten eller varje annan person som av yrkesmässiga skäl är direkt eller indirekt inblandad i aktuella förfaranden samt hos varje annan person som innehar kommersiella dokument eller data beträffande förfarandena i affärssyfte. Kommittén föreslår därför inte någon ändring i denna del.

Kommittén har som framgått inte föreslagit ett återinförande av skattemyndighetens rätt att vid behov bestämma tid och plats för revisionen. En sådan ordning har bedömts vara oförenligt med ett system som bygger på att revisioner normalt skall ske i samverkan mellan den reviderade och skattemyndigheten. Detta grundläggande resonemang gäller givetvis också de revisioner som genomförs av tullmyndigheterna. Vidare finns det som tidigare nämnts en strävan att förfarandereglererna på skatte-, avgifts- och tullområdena skall vara så likformiga som möjligt. Därför bör en annorlunda reglering i tullagen accepteras endast om den framstår som nödvändig för att tullmyndigheten skall kunna genomföra sina kontroller. Det kan ifrågasättas om så är fallet. I förarbetena till tullagen, prop. 1994/95:34, har bestämmelsen i 72 § andra stycket kommenterats endast i specialmotiveringen, s. 154, och då på följande sätt:

“I andra stycket av 77 § i nuvarande tullag sägs att revisionen får verkställas hos den reviderade om denne medger det. Artikel 78.2 i tullkodexen, liksom f.n. gällande svenska tullag, gör dock inget förbehåll för att granskning i deklaramentens eller andra personers lokaler skall få företas endast om de medger detta. I andra stycket i förevarande paragraf bör därför finnas en bestämmelse om att tullmyndigheten, om

det behövs, får bestämma tid och plats för revisionen. Därvid bör finnas en bestämmelse om att granskning inte utan särskilda skäl får ske hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8. Detta innebär en återgång till en ordning som gällde före den 1 juli 1994.“

Lagändringen har således gjorts för att det har ansetts vara nödvändigt för anpassningen till tullkodexen. I artikel 78.2 i tullkodexen uppdras dock endast ramarna för tullmyndighetens kontroll i efterhand av deklARATIONER. Artikel 78.2 lyder som följer:

“Tullmyndigheterna får, efter att de frigjort varorna och för att försäkra sig om riktigheten av de i deklARATIONEN lämnade uppgifterna, kontrollera de kommersiella dokument och data som avser import- och exportförfarandena för varorna i fråga eller de efterföljande kommersiella förfaranden som berör varorna. Denna kontroll får genomföras hos deklARANTEN och hos varje annan person som av yrkesmässiga skäl är direkt eller indirekt inblandad i nämnda förfaranden samt hos varje annan person som innehar nämnda dokument och data i affärssyfte. Tullmyndigheterna får också undersöka varorna om dessa fortfarande kan uppvisas.”

Den närmare utformningen av förfarandereglerna, hur och i vilken ordning kontrollen skall ske, har överlåtits till de enskilda länderna att besluta.

Enligt kommitténs mening förutsätter anpassningen till tullkodexen inte att det i tullagen finns en bestämmelse om att tullmyndigheten vid behov får bestämma tid och plats för revisionen. Tullmyndigheten är ju – på samma sätt som skattemyndigheten – tillförsäkrad en möjlighet att genomföra kontroller utan den reviderades samtycke inom ramen för tvångsätgärdslagen.

Det bör framhållas att den befogenhet tullmyndigheten har att vid behov bestämma tid och plats inte innebär, och aldrig inneburit, en rätt att med tvång genomdriva en revision mot den reviderades vilja. Detta får – bortsett från utfärdande av vite – ske endast på det sätt som tvångsätgärdslagen medger.

Vi har inte heller funnit några andra bärande argument för en särreglering. – Det kan tilläggas att utformningen av 72 § tullagen framstår som mindre lämplig. Stadgandet i första stycket, att en revision skall bedrivas i samverkan med den reviderade, står klart i strid med stadgandet i andra stycket att tullmyndigheten om det behövs får bestämma tid och plats för revisionen. Vidare innehåller andra stycket i sig motstridigheter. I första meningen anges att tullmyndigheten om det behövs får bestämma tid och plats för



revisionen. Detta inskränks redan i andra meningen, enligt vilken revisionen inte utan särskilda skäl får verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8. Vidare står första meningen direkt i strid med tredje meningen, enligt vilken revisionen skall ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet.

Sammantaget finner kommittén att bestämmelserna i tullagen bör utformas på samma sätt som motsvarande bestämmelser inom skattelagstiftningen. Kommittén förslår därför att bestämmelsen om tullmyndighetens rätt att vid behov bestämma tid och plats för revisionen skall tas bort och att 72 § andra stycket utformas på samma sätt som 3 kap. 10 § andra stycket TL. Kommittén föreslår vidare att 71 § tullagen beträffande underrättelse om revision skall ändras på så sätt att den reviderade skall underrättas om beslutet senast i samband med att revisionen verkställs. I sistnämnda paragraf bör också tas in en bestämmelse om att tullmyndigheten då revision genomförs för granskning av annan än den som revideras får utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser.

### 5.5.3 Föreläggande om uppgift om löpande perioder

**Förslag:** Ett föreläggande om kontrolluppgift får även avse uppgift om den löpande perioden.

I avsnitt 5.2.6 föreslår kommittén att det beträffande taxeringskontroll skall införas en bestämmelse som möjliggör utfärdande av föreläggande om uppgift om det löpande beskattningsåret. Kommittén föreslår att motsvarande bestämmelser skall införas också i övriga lagar där bestämmelser om revision av löpande periods handlingar införts.

#### 5.5.4 Tredjemansföreläggandet i mervärdesskattelagen

**Förslag:** 17 kap. 5 § mervärdesskattelagen utformas i enlighet med 3 kap. 50 a § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Enligt 17 kap. 5 § första stycket första meningen ML får skattemyndigheten förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen och annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör omsättning av varor eller tjänster som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit näringsidkare, om det behövs till ledning för beskattning av denne näringsidkare.

Denna regel om tredjemansföreläggande tillkom samtidigt med 3 kap. 50 a § LSK; enligt förarbetena skulle bestämmelserna i 3 kap. 50 a § LSK utgöra förebilder<sup>16</sup>. Mervärdesskattebestämmelsen har dock blivit mer begränsad. Det måste vara fråga om uppgift eller handlingar som rör omsättning av varor eller tjänster som den förelagde förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit näringsidkare. RSV har i sin hemställan om lagändringar framfört att denna begränsning kan innebära problem och nämner som exempel att man för att förelägga en bank att komma in med uppgift om vem som har kvitterat ut en check, måste kunna hänföra checken till en handling som rör en omsättning av varor eller tjänster som förvärvats av, sålts till eller tillhandahållits näringsidkare. Såsom lagregeln är utformad måste det för att föreläggande skall få utfärdas klart framgå att bankens inlösen eller betalning av checken är en omsättning av tjänst som tillhandahållits näringsidkare. Detta är naturligtvis inte alltid fallet. Begränsningen är olycklig eftersom det vid skattekontroller, vare sig det är revisioner eller skrivbordskontroller, ofta uppkommer ett behov av att följa betalningsströmmar. Följande exempel kan ges. A köper varor av B. A yrkar avdrag för den mervärdesskatt som belöper på inköpet från B och åberopar som bevisning en faktura från B. Fakturan uppges vara betalad med check från A till B. Vid kontroll av checken i bank visar det sig att B transporterat checken till A eller efter inlösen av checken sänt pengarna vidare till A.

<sup>16</sup> Prop 1993/94:151 s. 114



En annan begränsning i 17 kap. 5 § ML är att föreläggande kan utfärdas endast om syftet är att kontrollera beskattningen av den med vilken den förelagde ingått den rättshandling som kontrolluppgiften avser. I mervärdesskatteutredningar finns det dock ofta behov av att kontrollera flera och även tidigare led i den kedja som en tillgång vandrat i. Begränsningen innebär att en sådan kontroll endast kan göras steg för steg i kedjan och under förutsättning att syftet med kontrollen är att kontrollera beskattningen av den med vilken den förelagde ingått en rättshandling. Som exempel kan nämnas följande situation. A yrkar avdrag för mervärdesskatt på en tillgång som förvärvats från B. Vid kontroll visar det sig att tillgången tillhört C. Såsom lagrummet är utformat kan C föreläggas att lämna uppgifter om detta förvärv endast om syftet är att kontrollera B. Mellan C och A föreligger det nämligen ingen rättshandling.

Begränsningarna är uppenbarligen olyckliga från effektivitetssynpunkt. De kan vidare knappast anses vara nödvändiga för rättssäkerheten. De torde överhuvudtaget vara svåra att motivera. Vi föreslår därför att 17 kap. 5 § första stycket mervärdesskattelagen ändras så att begränsningarna bortfaller. Lagrummet bör utformas i enlighet med 3 kap. 50 a § LSK.

### 5.5.5 Tredjemansföreläggandet i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter

**Förslag:** 3 kap. 5 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter utformas i enlighet med 3 kap. 50 a § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Bestämmelsen om tredjemansföreläggande i 3 kap. 5 § LPP har utformats så att föreläggande får utfärdas endast om det behövs till ledning för beskattning av den person med vilken den förelagde ingått den rättshandling som uppgiften avser eller för kontroll av dennes ansökan om återbetalning av eller kompensation för skatt. Vi föreslår mot bakgrund av vad som anförts ovan angående motsvarande bestämmelse i mervärdesskattelagen att begränsningen tas bort och att lagrummet utformas i enlighet med 3 kap. 50 a § LSK.

## 5.5.6 Uppbördslagen och lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

### 5.5.6.1 Tredjemansföreläggande

**Förslag:** Bestämmelser motsvarande 3 kap. 50 a § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter införs i uppbördslagen och lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Enligt 78 § 2 mom. första meningen uppbördslagen får skattemyndigheten förelägga den som är eller kan antas vara arbetsgivare att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts. Enligt 27 § första stycket lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare får RSV eller skattemyndigheten förelägga den som är eller kan antas vara arbetsgivare eller arbetstgare att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av avgiftsskyldigheten. Någon möjlighet att förelägga tredje man att inkomma med uppgifter finns inte.

Det kan givetvis även vid kontroll beträffande arbetsgivaravgifter och källskatter finnas behov av att hämta in uppgifter från tredje man. Vi har också redan föreslagit att bestämmelserna om tredjemansrevision skall tillämpas även vid kontroll på dessa skatteområden. I många fall torde dock – liksom på andra skatteområden – den önskade informationen kunna erhållas genom ett föreläggande. Vi föreslår därför att bestämmelser om tredjemansföreläggande införs i uppbördslagen och lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

### 5.5.6.2 Beslutsbehörigheten

**Förslag:** Beslut enligt uppbördslagen rörande arbetsgivare skall, om inte annat föreskrivs, fattas av skattemyndigheten i det län där arbetsgivaren vid det aktuella tillfället är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstgares skatt.



RSV har i sin hemställan om lagändringar påpekat att det föreligger en diskrepans mellan uppbördslagen och lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt mervärdesskattelagen beträffande skattemyndighets beslutsbehörighet.

Beslut enligt uppbördslagen rörande arbetsgivare fattas, om inte annat föreskrivs, av skattemyndigheten i det län där arbetsgivaren för uppbörds månaden är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstagares skatt. Beslut enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare meddelas normalt av den skattemyndighet hos vilken arbetsgivaren vid det aktuella tillfället är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstagarens skatt. Beskattningsbeslut och andra beslut i beskattningsärenden enligt mervärdesskattelagen fattas normalt av skattemyndigheten i det län där den skattskyldige vid aktuellt tillfälle är registrerad.

Granskningen av redovisningen för källskatter, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt sker oftast inom ramen för en och samma kontroll. Därför är det naturligtvis lämpligt att beslutsbehörigheten innehas av en och samma skattemyndighet. Vi föreslår att regeln i uppbördslagen (2 a § andra stycket) ändras så att beslutsbehörigheten tillkommer skattemyndigheten i det län där arbetsgivaren vid det aktuella tillfället är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstagarens skatt.

### 5.5.7 Föreläggande enligt lagen om sjömansskatt

**Förslag:** Riksskatteverket eller skattemyndighet skall kunna förelägga redare att inkomma med kontrolluppgift. Föreläggandet skall kunna förenas med vite om det finns anledning anta att det annars inte följs.

Enligt 19 § tredje stycket lagen om sjömansskatt kan Riksskatteverket eller skattemyndighet anmana redare att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts. Någon möjlighet att förelägga redaren att inkomma med kontrolluppgift finns inte. Enligt kommitténs mening finns det inte skäl att i detta hänseende ha andra förfaranderegler för kontroll enligt lagen om

sjömansskatt än för kontroll enligt andra lagar på skatteområdet. Kommittén föreslår därför att bestämmelsen om anmaning ersätts med en bestämmelse om föreläggande. Det bör finnas en möjlighet att förena föreläggande med vite om det finns anledning anta att föreläggandet annars inte följs.

### 5.5.8 Tredjemansföreläggande enligt tullagen

**Förslag:** 69 § andra stycket tullagen upphävs.

Bestämmelsen om tredjemansföreläggande i 69 § tullagen har huvudsakligen utformats på samma sätt som 3 kap. 50 a § LSK. Således kan, enligt andra stycket, den som föreläggs, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, i stället ställa nödvändiga handlingar till tullmyndighetens förfogande för granskning. Såsom anförts beträffande bestämmelsen i LSK är det i praktiken fråga om en tredjemansrevision. Vi föreslår – med hänsyn till att det även i tullagen finns andra bestämmelser om tredjemansrevision – att bestämmelsen upphävs.

### 5.5.9 Granskningen av personuppgifter

**Förslag:** Lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision m.m. skall omfatta även annan granskning än revision.

Datainspektionen skall höras innan beslut om förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken granskningen sker meddelas, om granskningen kan antas omfatta insamling av uppgifter i personregister.

Skattemyndighetens granskning av ADB-media omfattar ibland uppgifter ur personregister. Personregister är register, förteckning eller andra anteckningar som förs med hjälp av automatisk databehandling och som innehåller personuppgift som kan hänföras till den som avses med uppgiften. Regler som syftar till att skydda de registrerades personliga integritet vid inrättande och förande av personregister återfinns i datalagen (1973:289). De flesta av dessa



regler riktar sig dock till den registeransvarige, det vill säga den för vars verksamhet personregister förs, om han förfogar över registret. Definitionen av begreppet registeransvarig anses utesluta att den som använder sig av ett personregister utan att kunna bestämma dess innehåll kan vara registeransvarig. Detta innebär att en myndighet som enbart utför granskande åtgärder inte anses vara registeransvarig, varför datalagens bestämmelser bara till en mindre del är tillämpliga på dessa åtgärder. Det är mot denna bakgrund som lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. infördes. Syftet med denna lag är således att skydda de registerades personliga integritet vid granskning av personregister.

Lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter samt enligt tullagen när åtgärden innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen. Granskningen av personregister får inte leda till otillbörligt intrång i registrerads personliga integritet. Det är Datainspektionen som utövar tillsynen över att detta inte sker. Den som verkställer revisionen skall lämna Datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn. Den som har beslutat om revisionen och den hos vilken revisionen sker får överklaga Datainspektionens beslut enligt lagen till regeringen. Även Justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

Lagen är som framgår ovan tillämplig endast vid revisioner. I sin hemställan till regeringen om lagändringar föreslår RSV att lagen skall ändras på så sätt att den även omfattar granskning av personregister med hjälp av automatisk databehandling utan samband med revision. RSV anför att det exempelvis vid granskning enligt 3 kap. 50 a § LSK kan förekomma att skattemyndigheten granskar personregister. RSV anser att det är otillfredsställande att det gäller andra regler för denna typ av granskning än för granskning av personregister vid revision.

Flertalet av de remissinstanser som yttrade sig över RSV:s hemställan, däribland Datainspektionen, har inte haft någonting att erinra mot RSV:s förslag. Några instanser avstyrker dock förslaget. Företagens uppgiftslämnardelegation anser att den granskande myndigheten måste ha ett ansvar direkt enligt datalagen för sina bearbetningar. Exempelvis måste den situationen då granskaren bearbetar personregister med program, som den granskade inte själv utnyttjar i sin verksamhet, medföra registeransvar för granskaren

enligt legaldefinitionen i datalagen. Det är ju granskaren som förfogar över detta personregister. Regleringen borde utgå ifrån det förhållandet att skatteförvaltningen måste ikläda sig registeransvar enligt datalagen. Denna åsikt delas av Industriförbundet och Företagarnas riksorganisation.

Som nämnts ovan är granskande myndighet enligt i dag gällande rätt inte att anse som registeransvarig. Datalagsutredningen föreslog i sitt betänkande En ny datalag (SOU 1993:10) att definitionen av registeransvarig skall ändras på ett sätt som innebär att bl. a. en granskande myndighet blir persondataansvarig för den behandling som sker vid granskningen (s. 247). Förslaget överensstämmer i denna del väl med det då föreliggande förslaget till EU-direktiv för dataskydd. Regeringen ansåg dock att frågan om att stifta en ny datalag borde anstå till dess att EU tagit ställning på integritetsskyddsområdet<sup>17</sup>. Dataskyddsdirektivet är numera antaget och regeringen har nu tillsatt en utredning som skall utforma en ny datalag.

Eftersom den nya datalagen skall utformas i enlighet med EU:s direktiv är det troligt att begreppet registeransvarig i framtiden kommer att definieras på ett sätt som innebär att även granskande myndigheter anses vara registeransvariga. I det läget är naturligtvis den nuvarande särregleringen för skatte- och tullområdet onödig. Utgångspunkten för våra förslag måste dock vara de regler som gäller i dag. Eftersom det enligt dessa regler inte föreligger något registeransvar för granskande myndigheter, fyller lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. en viktig funktion. Det är naturligtvis inte lämpligt att det inte finns något motsvarande skydd för registrerads personliga integritet vid granskning som inte sker i form av revision. Vi förslår därför att lagen ändras så att även dessa granskningar omfattas.

Då lagen infördes år 1987 fanns det ett stadgande i 5 § enligt vilket Datainspektionen skulle höras innan beslut meddelades om en sådan taxeringsrevision som skulle företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revision sker, om revisionen kunde antas omfatta insamling av uppgifter i personregister enligt datalagen. Detta stadgande utgick i samband med att tredjemansrevisionen togs bort. Därvid tog man inte hänsyn till att det i och med införandet av tredjemansföreläggandet finns ett behov av en liknande regel. Det står nämligen skattemyndigheten fritt att i form av ett föreläggande ta in uppgifter som en förberedande kontroll av andra än den förelagde. Det kan därvid förekomma att den

<sup>17</sup> Prop. 1993/94:116



förelagde överlämnar uppgifterna på datamedia. Oberoende av om tredjemansrevisionen återinförs finns det därför skäl att återinföra stadgandet med den ändringen att det skall vara fråga om ett beslut om *granskning* i stället för revision: 'Innan beslut meddelas om en sådan granskning som får företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken granskningen sker, skall datainspektionen höras, om granskningen kan antas omfatta insamling av uppgifter i personregister enligt datalagen'.

## 6. Författningskommentarer

### 6.1 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

#### 3 kap.

##### 8 §

Paragrafen innehåller de bestämmelser som utgör ramarna för en taxeringsrevision. Ändamålet med revisionen kan enligt det nya första stycket antingen vara att kontrollera att deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet uppfyllts riktigt och fullständigt, eller att kontrollera löpande beskattningsårs räkenskaper och andra handlingar. Kontrollen av löpande års räkenskaper och andra handlingar får således utföras utan samband med granskning av tidigare år. Någon ändring av den personkrets hos vilken taxeringsrevision får genomföras har inte gjorts. Däremot har regler om tredjemansrevision återinförts. Bestämmelsen, att revision får göras även för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av andra än den som revideras, avser både sådan kontroll som görs då skattemyndigheten har kännedom om namnet på den man vill granska eller den rättshandling man vill granska och generella kontroller.

##### 9 §

Enligt den nya andra meningen i första stycket skall den hos vilken en taxeringsrevision skall genomföras underrättas om revisionsbeslutet senast i samband med att revisionen verkställs. Det är således upp till skattemyndigheten att bedöma när underrättelse skall ske, även om huvudregeln fortfarande bör vara att underrättelse sker i förväg.

Liksom tidigare skall ett beslut om taxeringsrevision innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar. När det gäller tredjemansrevisioner får skattemyndigheten, enligt det nya andra stycket, utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser. Vid bedömningen av om så skall ske bör myndigheten ta hänsyn dels till effektivitetsaspekter – om det finns anledning anta att kontrollen kan försvåras genom att informationen kan komma den granskade till del – dels till rättsäkerhetsaspekter; det kan finnas behov av att skydda den granskade. Det kan av såväl affärsmässiga som personliga skäl



innebära problem för den som uppgifterna avser om tredje man får reda på att han är föremål för en skatteutredning.

#### 11 §

Det skall vid taxeringsrevision vara tillåtet att ta prov på varor och prova kassaapparat, särskild räknarapparat, mätapparat och annan teknisk utrustning.

#### 12 a §

I lagrummet har intagits bestämmelser om återlämnande av handlingar då den reviderade är försatt i konkurs. Efter avslutad revision skall handlingarna normalt återlämnas till den reviderade. Om denne försatts i konkurs under revisionens gång, skall handlingarna istället överlämnas till konkursförvaltaren. Skattemyndigheten skall skriftligen underrätta den reviderade om överlämnandet.

## 6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter

### 3 kap.

#### 3 a §

Enligt denna paragraf får ett föreläggande om kontrolluppgift utfärdas för inhämtande av uppgift om det löpande beskattningsåret.

#### 50 a §

Det gamla andra stycket har - med hänvisning till att bestämmelser om tredjemansrevision återinförts - tagits bort.

## 6.3 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen

### 17 kap.

#### 2 §

Andra styckets bestämmelse om vite har flyttats till 6 §. Ändringen är redaktionell och syftar endast till att göra reglerna mer överskådliga.

#### 5 §

Paragrafen har utformats i enlighet med 3 kap. 50 a § LSK.

#### 6 §

Enligt första stycket får ett föreläggande enligt 2 eller 5 § avse uppgift om den löpande redovisningsperioden.

Andra stycket innehåller bestämmelser om vite. Paragrafens gamla andra stycke har av redaktionella skäl flyttats till 5 §.

#### 7 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om skatterevision. Av första styckets första mening framgår att revision får ske dels för kontroll av att deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt, dels för kontroll av den löpande redovisningsperiodens räkenskaper och övriga handlingar. Av andra stycket följer att TL:s bestämmelser om bl.a. tredjemansrevision är tillämpliga vid en skatterevision enligt ML.

## 6.4 Förslaget till lag om ändring i lagen om punkt-skatter och prisregleringsavgifter

### 3 kap.

#### 5 §

Paragrafen har utformats i enlighet med 3 kap. 50 a § LSK.

#### 6 a §

Enligt denna paragraf får ett föreläggande enligt 3 eller 5 § avse uppgift om den löpande redovisningsperioden.



## 7 §

Av paragrafens första stycke framgår att skatterevision får företas både för kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt och för kontroll av den löpande redovisningsperiodens räkenskaper och övriga handlingar. I paragrafen har vidare intagits bestämmelser om tredjemansrevision. Bestämmelsen har utformats i enlighet med 3 kap. 8 § TL, med den skillnaden att skatterevision på punktskatteområdet får företas även för kontroll av att den som ansökt om återbetalning av eller kompen-sation för skatt lämnat riktiga och fullständiga uppgifter i sin ansökan.

## 8 §

Paragrafen har utformats i enlighet med 3 kap. 9 § TL.

## 11 §

Ändring i sak har skett på så sätt att även kassaapparat-ur och annan teknisk utrustning får provas. I övrigt är ändringarna endast redaktio-nella.

## 14 §

Se kommentaren till 3 kap. 12 a § TL.

## 6.5 Förslaget till lag om ändring i uppbördslagen

## 2 a §

Andra stycket har ändrats på så sätt att beslut, om inte annat föreskrivs, skall fattas av skattemyndigheten i det län där arbetsgiva-ren vid det aktuella tillfället är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstagarens skatt. Motiven till ändringen har utvecklats i avsnitt 5.5.6.2.

## 78 § 2 mom.

Ändringen i första stycket är redaktionell. I den nya andra och tredje styckena har bestämmelser om tredjemansföreläggande införts. De har utformats i enlighet med 3 kap. 50 a § LSK. Enligt det nya fjärde stycket får ett föreläggande även avse uppgift om den löpande uppbörds-månaden.

78 § 2 b mom.

Paragrafen innehåller bestämmelser om revision. Ändringen innebär att revision också får företas för kontroll av det löpande årets räkenskaper och övriga handlingar. Genom hänvisningen till taxeringslagens regler om revision blir tredjemansrevision möjlig även vid kontroller enligt uppbördslagen.

## 6.6 Förslaget till lag om ändring i lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

27 §

I de nya andra och tredje styckena har bestämmelser om tredjemansföreläggande införts. Även dessa bestämmelser har utformats i enlighet med 3 kap. 50 a § LSK. Enligt det nya fjärde stycket får ett föreläggande också avse uppgift om den löpande uppbörds månaden.

27 b §

Paragrafen innehåller bestämmelser om revision. Ändringen innebär att revision också får företas för kontroll av det löpande årets räkenskaper och övriga handlingar. Genom hänvisningen till taxeringslagens regler om revision blir tredjemansrevision möjlig även vid kontroller enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

## 6.7 Förslaget till lag om ändring i lagen om sjömansskatt

19 §

Genom ändringen i tredje stycket får Riksskatteverket eller skattemyndighet förelägga redare att lämna kontrolluppgift som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts.

Föreläggandet får förenas med vite om det finns anledning anta att det annars inte följs.

19 c §

Paragrafen innehåller bestämmelser om revision. Ändringen innebär att revision också får företas för kontroll av det löpande årets räkenskaper och övriga handlingar. Genom hänvisningen till taxeringslagens regler om revision blir tredjemansrevision möjlig även vid kontroller enligt lagen om sjömansskatt.



## 6.8 Förslaget till lag om ändring i tullagen

### 69 §

Det gamla andra stycket har tagits bort; jämför ändringen i 3 kap. 50 a § LSK.

### 71 §

Paragrafen har ändrats på samma sätt som 3 kap. 9 § TL.

### 72 §

Andra stycket har ändrats på så sätt att tullmyndighetens befogenhet att vid behov bestämma tid och plats för revisionen har borttagits. Stycket har i stället utformats på samma sätt som 3 kap. 10 § TL. Revisionen får verkställas hos den reviderade om han medger det. Revision skall ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet.

### 75 §

Paragrafen har utformats på samma sätt som 3 kap. 12 a § taxeringslagen.

## 6.9 Förslaget till lag om ändring i lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.

### 1 §

Lagrummet har ändrats så att lagen blir tillämplig vid all granskning avseende skatter och socialavgifter och granskning enligt 69 och 70 §§ tullagen som omfattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister.

### 3 och 6 §§

Begreppet revision har ersatts med granskning som en följd av att lagen skall tillämpas även vid annan granskning än revision.

### 5 §

Den tidigare bestämmelsen om att Datainspektionen skall höras om det kan antas att granskning, som sker som ett led i en generell kontroll, omfattar insamlande av uppgifter i personregister återinförs.

Bestämmelsen har dock ändrats så att den omfattar all granskning, inte bara revision.

## 6.10 Förslaget till lag om ändring i lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

### 1 §

Ändringen är redaktionell.

### 2 §

Ändring har gjorts med hänsyn till förslaget att upphäva 10-12 §§.

### 5 §

Ändringen i första stycket, att en revision får genomföras i verksamhetslokalerna i de delar den inte utan svårighet kan genomföras på annan plats, innebär inte någon ändring i sak. Syftet är endast att förtydliga den gamla regeln. Motiven härför har utvecklats i avsnitt 5.3.3. Rekvisitetet påtaglig risk har ändrats till särskild risk. Vidare har ändring skett dels så att sabotagerisken även kan gälla att relevant material förstörs, dels så att sabotagerisken även kan avse det som får provas.

### 6 och 7 §§

Rekvisitet påtaglig risk har ändrats till särskild risk. Vidare har ändring skett så att sabotagerisk även kan gälla att handling förstörs.

### 15 §

Första stycket första meningen har ändrats på så sätt att granskningsledaren kan fatta ett interimistiskt beslut om tvångsåtgärd om det finns en särskild risk att handlingar som har betydelse för kontrollen eller det som får inventeras, besiktigas eller provas undanskaffas, förvanskas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut. Ändringen i andra meningen är av redaktionell karaktär.

Enligt andra stycket skall de omhändertagna handlingarna återlämnas och övriga insamlade uppgifter förstöras om länsrätten finner att ett interimistiskt beslut om tvångsåtgärd inte skall bestå.

### 21 §

Ändringen är redaktionell.



## 22 §

Rekvisitet påtaglig risk har ändrats till särskild risk.

## 29 §

Andra stycket har ändrats på så sätt att länsrätten, om den ändrar ett beslut om tvångsåtgärd helt eller delvis, skall besluta att omhändertagna handlingar skall återlämnas och att övriga insamlade uppgifter skall förstöras, i den mån länsrättens beslut föranleder det.

## 30 §

Se kommentaren till 3 kap. 12 a § taxeringslagen.

## 7. Kostnader och ikraftträdande

De förslag som kommittén lämnar syftar till att göra myndigheternas kontrollverksamhet av berörda skatter och avgifter mer effektiv. Förslagen kan därför – och då de i sig inte innebär några nya åligganden för myndigheterna – medföra såväl kostnadsbesparingar som större skatteintäkter.

De föreslagna ändringarna bör kunna träda i kraft den 1 juli 1997. Samtliga ändringar torde kunna tillämpas omedelbart efter ikraftträdandet med ett undantag; i fråga om de beslut om tvångsåtgärder som meddelats före det att lagändringarna trätt i kraft, bör de gamla bestämmelserna tillämpas.



### 7. Kostnader och förtäringar

De kostnader som kommunen bäddats för till följd av de olika  
 kommunöverlämnade av betydelse för den avseende på följande:  
 Förtäringar kan delas upp i de följande två grupperna: allmänna  
 åtgärder för förtäringar - samtliga de som äro avseende på  
 som söta kostnader.  
 De förtäringar kostnader för följande följande:  
 Samtliga åtgärder i de följande följande följande följande  
 ändrar med ett undantag i fråga om kostnader för följande  
 som meddelas för de till följande följande följande följande  
 kostnader som följande.

## Utländsk rätt

### *Kommitténs enkät*

#### *Frågor angående skattemyndigheternas kontrollbefogenheter*

1. För vilka ändamål får taxeringsrevision genomföras? Finns det några begränsningar? (Exempel: i Sverige får en taxeringsrevision endast syfta till att kontrollera att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet har uppfyllts.)
2. Får revision göras för kontroll av löpande beskattningsår? Får bokföringen av pågående transaktioner granskas?
3. a) Måste den som revision skall verkställas hos underrättas i förväg eller får 'överraskningsrevision' ske?

Om överraskningsrevision är tillåten:

- b) Vem har befogenhet att besluta om överraskningsrevision?  
(Skattemyndigheten själv, domstol...)
- c) Måste någon typ av särskilda omständigheter föreligga för att man skall få tillämpa överraskningsrevision, som tex. sabotagerisk?
4. Vilka regler finns beträffande befogenhet att bestämma tiden och platsen för revisionens verkställande?
5. Får revision göras hos fysisk person som inte är näringsidkare? Om så är fallet, finns det några begränsningar?
6. Vilka befogenheter har skattemyndigheterna att hämta in handlingar och uppgifter från tredje man, dvs. någon annan än den man reviderar? Får skattemyndigheten exempelvis göra revision hos tredje man?
7. Kan de skattskyldiga begära att handlingar och uppgifter skall undantas från granskning? Om så är fallet: på vilka grunder?



8. Hur hanteras de problem som kan uppstå vad gäller möjligheten att få tillgång till räkenskapshandlingar när den som granskas är försatt i konkurs?
9. Vilka tvångsmedel har skattemyndigheterna till sitt förfogande?  
(Med tvångsmedel avses åtgärder som kan tillgripas mot den granskades vilja.)
10. När får tvångsmedlen användas?
11. Vilka krav kan den reviderade eller den hos vilken revision genomförs ställa beträffande rätt att närvara vid verkställigheten av tvångsåtgärder?
12. Vem får fatta beslut om tvångsmedel?
13. Pågår det för närvarande något lagstiftningsarbete beträffande kontrollbefogenheterna?

## **Svaren**

### **1. Norge**

Revision (boksettersyn) får genomföras i syfte att kontrollera att deklara-tions- och upplysningsplikt uppfyllts så att taxeringen blir riktig och för bekämpande av skatteundraganden. Det är tillåtet att göra en revision under löpande beskattningsår, exempelvis vid misstanke om oegentligheter. Från Skattedirektoratets sida framhålls även vikten av att kunna göra förebyggande kontroller dels för att hjälpa företagen, dels för att säkra att kontrolluppgifterna, som systemet med förenklade självdeklARATIONER bygger på, blir korrekta.

Enligt huvudregeln skall den som skall revideras ges rimligt varsel och ha rätt att närvara vid revisionen och uttala sig. Detta kan dock underlåtas om det föreligger grund att tro att handlingar skulle förstöras eller att ändamålet med kontrollen på annat sätt skulle äventyras om den reviderade underrättades om revisionen. Skattemyndigheten avgör själv om underrättelse skall ske eller inte.

Överraskningsrevision används sällan, men anses vara ett viktigt hjälpmedel särskilt vid kontrollen av branscher som restaurangnäringen och den tillfälliga handeln.

Revision får inte företas hos fysiska personer som enbart är löntagare och inte bedriver någon form av näringsverksamhet.

Skattemyndigheterna har vidsträckta befogenheter att begära in uppgifter från tredje man vare sig uppgifterna är konfidentiella eller inte. Exempelvis är näringsidkare skyldiga att på tillfrågan av skattemyndigheten lämna uppgifter om varje ekonomiskt mellanhavande i verksamheten som de haft med annan namngiven näringsidkare i dennes verksamhet.

Departementet kan föreskriva att upplysningsplikt får avse också icke namngivna näringsidkare. Sådan föreskrift synes ha givits endast avseende upplysningsplikt för näringsidkare som omsätter jordbruksprodukter och liknande från producent.

Skattemyndigheten får göra tredjemansrevision hos dem som är skyldiga att lämna uppgifter. Tredje man är under en sådan revision skyldig att tillhandahålla räkenskapsböcker, kontrakt, korrespondens, styrelse- och revisionsprotokoll samt andra handlingar som är av betydelse för kontrollen. Skattemyndigheten är inte skyldig att upplysa tredje mannen om vem granskningen avser.

Skattemyndigheterna har inte några egna tvångsmedel, utan är hänvisad till att begära polisens hjälp. I gengäld är det straffbart att neka att medverka till bokettersyn.

## 2. Danmark

Näringsidkare, som för räkenskaper, är skyldig att på begäran av skattemyndigheten sända in sitt räkenskapsmaterial avseende såväl tidigare som löpande räkenskapsår samt andra handlingar som kan ha betydelse för taxeringen och bestämmande av skatteplikt. Denna skyldighet åvilar också föreningar, korporationer, stiftelser, legater och självvägande institutioner vare sig de är rörelsedrivande eller inte. Om räkenskapsmaterialet förvaras hos tredje man, skall denne överlämna materialet till skattemyndigheten.

Näringsidkaren är också skyldig att ge skattemyndigheterna möjlighet att i hans verksamhetslokal gå igenom hans räkenskapsmaterial med bilagor och andra dokument som kan ha betydelse för taxeringen samt vidare att företa kontroll av kassabehållningen m.m. om det finns rimlig grund härtill. Regeln om revision är så generell utformad att den även ger möjlighet till tredjemansrevision.



Revisionen får således göras i verksamhetslokalen. Revision i bostad får inte göras, annat än om verksamheten i någon del är förlagd till bostaden.

Revision får inte ske hos fysisk person som inte är näringsidkare.

Det finns inga formella regler om vem som bestämmer tid och plats för revisionen, men enligt praxis avtalas tid och plats med den skattskyldige om det inte innebär att ändamålet med kontrollen förspills. Detta gäller även tredjemansrevision, där normalt – alltså om ändamålet inte äventyras härigenom – såväl den granskade som den hos vilken revisionen sker underrättas i förväg. Det är skattemyndigheten som beslutar huruvida revisionen skall ske överraskningsvis och huruvida tredjeman skall underrättas om vem revisionen avser.

Även om tredjemansrevision är tillåten erhålls uppgifter från tredje man främst genom förelägganden att lämna uppgifter. Envar som självständigt bedriver rörelse är skyldig att på anmodan av skattemyndigheten lämna upplysning om den handel han haft med eller förmedlat för andra namngivna näringsidkare, eller om arbeten som han utfört för eller låtit utföra hos andra namngivna näringsidkare. Om förhållandena talar för det kan ligningsrådet (ett högt uppsatt organ med politisk representation) i vart enskilt fall bestämma att föreläggande får avse motsvarande upplysningar om mellanhavanden med icke namngivna näringsidkare.

Skattemyndigheten har också möjlighet att göra stickprovskontroller gällande namngivna och icke namngivna personer. Efter beslut av ligningsrådet är skattemyndigheten berättigad till att hos banker, sparkassor och fondmäklare och i samarbete med dessa företa genomgång av räkenskapsmaterial och andra handlingar som kan vara av vikt för taxeringen.

Var och en som ombetts tillhandahålla eller kommunicera information kan överklaga detta om han anser att skyldighet inte föreligger eller att rätt att följa åläggandet inte föreligger. Överklagandet måste ske inom viss tid. Om den skattemyndighet som begärt informationen inte medger anstånd, måste informationen lämnas även om överklagande skett. Om det föreligger skälig misstanke vad gäller lagligheten av begäran, bör anstånd medges. Anstånd skall medges om de begärda dokumenten förseglats eller deponerats i enlighet med gällande regler.

Särskilt känsliga personliga upplysningar får sökas endast om nödvändig kontroll inte kan göras utan dem. Exempel på sådana upplysningar är upplysningar om en enskild persons privata

förhållanden, bl. a. ras, religion och hudfärg samt politiska, föreningsmässiga och sexuella förhållanden och vidare upplysningar om straff, hälsotillstånd, väsentliga sociala problem, missbruk och liknande. I övrigt begränsas skattemyndighetens rätt att söka upplysningar endast av att upplysningarna skall vara nödvändiga för kontroll av en beskattning.

Skattemyndigheten har inga egna tvångsmedel, men polisen skall ge skattemyndigheterna bistånd i enlighet med avtal mellan skatteministeriet och justitieministeriet.

### 3. Finland

Revision får ske för kontroll av skattskyldig som är bokföringskyldig eller enligt lag skyldig att föra bok över sina inkomster och utgifter. Den skattskyldige skall då uppvisa alla de handlingar som kan behövas vid beskattningen av honom, vid skattegranskning eller vid behandlingen av en ansökan om ändring i beskattningen av honom. Han skall också visa lager och annan egendom som hör till näringsverksamheten. Granskningen kan verkställas redan under löpande skatteår.

Skattemyndigheten bestämmer tid och plats för revisionen. Granskningen skall om möjligt förrättas i den skattskyldiges affärslokal eller på den räkenskapsbyrå som han anlitar. Om detta inte går utan olägenhet, kan granskningen ske på skattemyndigheten.

I och med en lagändring som trädde i kraft den 1 april 1995 får revision verkställas också uteslutande för inhämtande av uppgifter som kan användas vid beskattning av en annan skattskyldig – så kallad jämförelseuppgiftsgranskning. Det finns dock en begränsning. Jämförelseuppgiftsgranskning får inte verkställas i ett i kreditinstitutslagen avsett kreditinstitut som fått koncession och inte heller i en sådan filial till ett kreditinstitut som fått koncession och som avses i lagen om utländska kreditinstituts och finansiella instituts verksamhet i Finland.

Den som är föremål för jämförelseuppgiftsgranskningen erhåller en behörig handling över att jämförelseuppgifter har inhämtats ur hans bokföring eller anteckningar. De jämförelseuppgifter som har inhämtats behöver dock inte specificeras i handlingen.

Skattemyndigheten får också välja att kräva in uppgifter från tredje man. Var och en skall på uppmaning av skattemyndigheten på basis av namn, bankkontonummer, kontotransaktion eller annan motsvarande identifikation lämna sådana uppgifter om andra skattskyldiga som kan behövas för beskattning av en annan skatt-



skyldig eller handläggning av ett ärende som gäller ändringssökande och som framgår av handlingar som han har i sin besittning eller som han annars känner till. Denna skyldighet har dock begränsats så tillvida att man inte är skyldig att lämna sådan information som man skulle ha rätt att vägra vittna om. Man har dock inte rätt att vägra att ge sådana uppgifter om annans ekonomiska ställning som inverkar på beskattningen.

Begäran om uppgifter vars individualisering inte baseras på för skattemyndigheten kända konkreta omständigheter är inte tillåten. Det är därför inte möjligt att begära t. ex. massutlämnande av uppgifter som avser alla depositioner som överstiger ett visst belopp eller uppfyller vissa kontovillkor.

Skattemyndigheten har inga egna tvångsmedel, men har rätt att få handräckning av polisen om den skattskyldige vägrar att uppvisa sitt bokföringsmaterial.

#### *4. Nederländerna*

Taxeringsrevision sker normalt för kontroll av att deklarationsplikten uppfyllts. Revision kan dock företas före det att deklaration lämnats. Även icke näringsidkande fysisk person kan revideras. Överraskningsrevision är tillåten, men normalt underrättar taxeringsinspektören den skattskyldige om att revision skall äga rum. Det är taxeringsinspektören som fattar beslut om tid och plats, men revisionen bör ske under 'affärstid'. Om revisorn vill skaffa sig tillträde till någons hem utan dennes medgivande, måste tillstånd inhämtas från borgmästaren. Den skattskyldige har rätt att närvara vid en sådan revision.

Tredjemansrevision är tillåten. Det finns en allmän skyldighet för tredje man att lämna uppgifter av vikt för annans taxering. Personer eller sammanslutningar engagerade i oberoende verksamhet eller näring inom riket och sammanslutningar som inte bedriver näringsverksamhet (t.ex. föreningar och stiftelser) måste på begäran både bereda taxeringsinspektören tillgång till böcker och andra dokument som kan vara viktiga för annans taxering och lämna all annan information som kan vara av intresse. Tredje mans skyldighet är begränsad till sådana handlingar och sådan information som gäller den granskades taxering.

Det anses vara möjligt för skattemyndigheten att ställa så kallade seriefrågor, dvs. frågor som avser ett antal inte namngivna skattsky-

diga. Det är meningen att denna form av frågor skall ställas till sådana branscher som kan tillhandahålla sådan information automatiskt, såsom banker och försäkringsbolag.

Generellt sett kan en skattskyldig inte begära att handlingar eller uppgifter skall undantas från revision eller uppgiftslämnande. Vissa yrkesgrupper kan dock åberopa tystnadsplikt för att slippa lämna information om en tredje part, såsom präster, advokater, medicinsk personal och apotekare. Revisorer och skatterådgivare tillhör inte dem som kan åberopa tystnadsplikt. De skall dock inte, enligt anvisningarna till taxeringsförordningen, ombes tillhandahålla sin yrkesmässiga korrespondens med kunderna.

Om den skattskyldige vägrar en skatterevisor, som erhållit tillstånd från borgmästaren, tillträde till sin bostad, kan revisorn erhålla hjälp från polisen. Vägran eller underlåtenhet att lämna information är straffbelagt och åtal kan väckas.

Den 1 juni 1994 trädde Identifikationsakten i kraft. Genom denna har en skatterevisor rätt att be var och en på en arbetsplats att identifiera sig med ett godkänt identitetskort.

## 5. Frankrike

Ändamålet med skattekontrollen är att försäkra sig om att de skattskyldiga uppfyllt sina deklarationsskyldigheter. En kontroll kan inte påbörjas förrän den lagliga fristen att lämna deklaration gått ut. Kontrollen kan således inte gälla löpande räkenskapsår om det inte är fråga om momsdeklarationer (som avges månatligen eller per kvartal).

Skattemyndigheten har en så kallad rätt till kommunikation (*droit de communication*) som ger möjlighet att kräva in vissa, i le Livre des Procédures Fiscales uppräknade dokument och uppgifter. Rätten till kommunikation avser endast insamlande av information och skall inte leda till ändrad taxering för den som anmodas eller föreläggs. Den information som skattemyndigheten kan få denna väg omfattar bl. a. sådant material som den svenska skattemyndigheten får in genom kontrolluppgifter. Kommunikationsrätten ger dock även möjlighet att exempelvis förelägga näringsidkare att inkomma med bokföringen. Vidare kan bl. a. advokater föreläggas att lämna vissa uppgifter om sina klienter. Skyldighet att lämna upplysning gäller dock inte sådant som omfattas av yrkesmässig tystnadsplikt enligt strafflagen.



Den som inte följer skattemyndighetens anmodan kan dömas till böter om 10 000 F. Vägran att lämna dokument eller uppgifter efter påminnelse (mise en demeure) kan innebära böter på 20 000 F.

Tillämpandet av kommunikationsrätten är det enda sätt skattemyndigheten kan kräva in uppgifter från tredje man på. Myndigheten är dock oförhindrad att rikta frågor även till andra än dem som är underkastade kommunikationsskyldighet, förutsatt att det klart framgår att skyldighet att svara inte föreligger.

Revision av företag äger rum i företagets verksamhetslokaler eller hos företagets redovisningsbyrå. Revisorn kan begära att få se samtliga räkenskapshandlingar och alla andra handlingar som kan vara av betydelse för kontroll av det deklarerade resultatet. Granskningsmannen har inte rätt att omhänderta handlingarna. Den skattskyldige kan dock om särskilda skäl föreligger be granskningsmannen att företa granskningen på sitt kontor. Om så sker skall granskningsmannen upprätta ett detaljerat kvitto över de handlingar som han tar med sig. – Den skattskyldige är skyldig att praktiskt bistå granskningsmannen så att han kan genomföra sitt arbete. Den som bryter mot detta riskerar både höga fiskala sanktionsavgifter och straffrättsliga sanktioner.

Granskning av fysiska personer äger rum på granskningsmannens kontor och får inte pågå längre än ett år från det att den skattskyldige mottagit underrättelsen om förestående granskning (i speciella fall kan tiden förlängas). Skattskyldig som inte svarar eller ger otillräckliga svar riskerar att bli skönstaxerad och att därvid förlora de garantier som annars finns i den kontradiktoriska processen, vilket innebär att bevisbördan läggs på den skattskyldige.

Varje revision och granskning skall föregås av en underrättelse till den skattskyldige. Undersökning på platsen får påbörjas först sedan rimlig tid gått efter underrättelsen.

Det finns ingen möjlighet att begära att handlingar eller uppgifter skall undantas på grund av att de innehåller affärshemligheter. Även sådan information som bara finns på data skall göras tillgänglig. Då räkenskaperna är datoriserade har skattemyndigheten rätt att kontrollera själva dataprogrammet.

Då det finns stark misstanke om att en skattskyldig gjort sig skyldig till skattebedrägeri (falska fakturor, dubbel bokföring m.m.) kan skattemyndigheten vända sig till domstol med en ansökan om att oanmält få besöka alla de platser, även privatbostäder, där det kan misstänkas att handlingar som har samband med bedrägeriet

förvaras, för att omhänderta dessa handlingar. Om domstolen finner att ansökan är väl grundad, utfärdar den ett beslut (ordonnance) med angivande av villkoren för skattemyndighetens agerande. Beslut får ges endast till sådan tjänsteman som minst har graden av inspektör och som dessutom har särskild behörighet att utföra denna typ av besök. Dessutom skall en polisofficer närvara. Den vars utrymmen besöks eller hans representant delges beslutet vid besöket eller, om de inte är närvarande, i efterhand i rekommenderat brev. Besök får göras mellan klockan sex på morgonen och klockan nio på kvällen. Om den vars utrymmen besöks eller dennes representant inte är närvarande skall polisofficern utse två oberoende vittnen att i stället närvara vid besöket.

## 6. Tyskland

Revision får i första hand ske hos skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet. Hos annan skattskyldig får revision ske dels beträffande denne skattskyldiges förpliktelse att för en annans räkning erlagga, innehålla eller inbetala skatt, dels om för beskattningen väsentliga förhållanden måste belysas och en prövning på skattekontoret inte är ändamålsenlig med hänsyn till sakförhållandens art och omfattning.

Syftet med så kallad Betriebsprüfung (granskning av näringsverksamhet) är få en riktig undersökning och bedömning av för beskattningen viktiga sakförhållanden. Vid användandet av granskningsåtgärder skall grundsatserna om proportionalitet och minsta möjliga ingrepp beaktas.

Skattemyndigheten bestämmer om och när en revision skall genomföras. Myndigheten bestämmer också granskningens omfattning.

Beslut om revision skall delges den skattskyldige i rimlig tid före granskningens början om ändamålet med prövningen inte äventyras därigenom. Rena överraskningsrevisioner används dock bara inom ramen för Steuerfahndungs utredningar vid misstanke om skattebrott.

Den skattskyldige skall medverka till att fastställa de sakförhållanden som är av betydelse för beskattningen. Han skall lämna upplysningar och framlägga anteckningar, böcker, affärshandlingar och andra urkunder och också göra de förtydliganden som behövs. Om den skattskyldige eller av honom angiven person inte kan ge den önskade informationen eller om den givna informationen inte räcker till för att klarlägga sakförhållandena, kan granskningsmannen anmoda även annan anställd i företaget att lämna upplysningar.



Under samma förutsättningar kan också andra personer underkastas upplysningsplikt. I de fallen handlar det dock om en mer allmän kontrollåtgärd, den sker inte inom ramen för en regelrätt revision.

Den skattskyldige skall hålla underlaget tillgängligt i sin verksamhetslokal eller, om en för granskningen lämplig verksamhetslokal inte finns, i sitt hem eller på skattekontoret.

Revision skall genomföras under normal affärs- eller arbetstid. Granskningsmannen har rätt att besiktiga fastigheter och verksamhetslokaler.

## 7. *Österrike*

När det gäller skattskyldiga som enligt lag är skyldiga att föra böcker eller som utan att vara skyldiga till det för böcker, får skattemyndigheten när som helst kontrollera, om böckerna förs fortlöpande och om de är fullständiga och formellt och sakligt riktigt förda. Revision sker inte hos fysisk person som inte för böcker.

Var och en är skyldig att ge skattemyndigheten upplysningar om alla de sakförhållanden som är av betydelse för beskattningen. Denna skyldighet föreligger också då det inte är fråga om den egna skattskyldigheten.

Chefen för revisionsavdelningen bestämmer när en granskning skall ske.

Revision (Betriebsprüfung) skall normalt verkställas i den reviderades verksamhetslokaler. Om detta inte är möjligt eller lämpligt, kan den äga rum på skattemyndighetens kontor eller hos den reviderades ombud. Oberoende av var granskningen sker skall granskningsmannen antingen i början av eller under revisionen besiktiga verksamhetslokalen. Om rörelsen drivs i en privatbostad är en granskning därstädes fullt möjlig.

Underrättelse om att revision skall ske lämnas normalt (om möjligt en vecka innan), men kan underlåtas om underrättelse skulle innebära att syftet med kontrollen går förlorat. Skattemyndigheten fattar beslut om detta.

Några tvångsmedel finns inte i den vanliga skatte- utredningsordningen, utom vite. Inom ramen för finansstrafflagen (Finanzstrafgesetz) finns dock möjlighet att ta in bevisning genom både beslag och husrannsakan. Beslut om beslag av handlingar fattas normalt av 'finansstraffmyndigheten' (Finansstrafbehörde/ Strafsachenstelle). Om det föreligger fara i dröjsmål är dock alla organ inom skattemyn-

digheterna – alltså även granskaren – berättigad att beslagta handlingar som kan komma in fråga som bevismedel. Innhavaren av bevismedlen underrättas muntligen om grunderna för beslaget och antagandet att det föreligger fara i dröjsmål; över detta skall protokoll föras. Det skall genast göras en prövning av om de omhändertagna handlingarna omfattas av beslagsförbud. För husrannsakan krävs det beslut av en domare. Den skattskyldige har rätt att närvara vid verkställigheten av såväl husrannsakan som beslag.

## 8. Storbritannien

Man skiljer mellan 'audit' – revision och 'investigation' – undersökning: revision innebär kontroll av att någonting blivit korrekt gjort, utan innebörd att någonting är fel. När det finns anledning misstänka att det föreligger betydande utelämnanden i en deklaration får en undersökning göras, i vilken ingår en detaljerad undersökning av den skattskyldiges affärer och angelägenheter.

Från 1996/97 kommer man att övergå till ett system med 'självtaxering' - Self Assessment. Detta kommer bl.a. att innebära att man i stället för att taxera och uppbära skatt för föregående års inkomst kommer att taxera och beskatta på basis av löpande år. Avgivandet av deklaration kommer att följa en interimbetalning av skatt. Det kommer normalt inte att finnas något behov av att granska transaktioner före dagen för avlämnandet av deklaration, men det kommer att vara möjligt att kontrollera löpande transaktioner under en undersökning.

Inland Revenues tjänstemän har rätt att erhålla information från tredje man om det behövs för taxering. Sådan information skulle dock normalt inte erhållas genom en revision. Om informationen inte ges frivilligt, måste den härför auktoriserade tjänstemannen rikta ett formellt föreläggande mot tredje mannen.

Inspektörerna har befogenhet att besluta när en revision skall äga rum, men det måste ske inom ett år från dagen för avlämnande av deklaration – om det inte föreligger bevis om skattebedrägeri, då kan det ske senare. Beroende på granskningens natur kan den äga rum antingen på skattekontoret eller i den skattskyldiges hem om denne går med på det. Skattemyndigheten har ingen rätt att tvinga en skattskyldig att närvara.

Varje skattskyldig bosatt i Storbritannien kan bli föremål för revision.



Den skattskyldige måste underrättas skriftligen om att revision skall göras. Han erhåller också underrättelse om inspektören beslutar att gå vidare med en undersökning.

Den skattskyldige kan ombes att tillhandahålla alla dokument som kan vara relevanta för revisionen, men om han anser att tillhandahållandet av några dokument är orimligt kan han överklaga till 'the Appeal Commissioners', som är oberoende av Inland Revenue. Dessa beslutar om informationen måste tillhandahållas. Den skattskyldige kan inte tvingas att ta fram sådana dokument som har samband med mål som anhängiggjorts emot honom. Vissa andra kategorier av dokument är också skyddade mot skatteverkets befogenhet att ta information från tredje man, exempelvis de som omfattas av advokats tystnadsplikt.

Underlåtelse att svara på en inspektörs frågor kan leda till att inspektören utfärdar ett formellt föreläggande att överlämna vissa dokument eller annan information. Om föreläggandet inte följs kan det bli fråga om penningbot.

Vid kontroll av Self Assessment kommer inspektören att kunna utfärda föreläggande själv. Den skattskyldige kommer att kunna anföra besvär över ett sådant föreläggande. När det gäller mer allvarliga fall där mer omfattande information kan efterfrågas hos både den skattskyldige själv och tredje man (undersökningar), måste inspektören få tillstånd av en Appeal Commissioner innan föreläggande utfärdas. Den skattskyldige måste få minst 30 dagar på sig att följa föreläggandet. Straff för underlåtelse att följa föreläggande kan beslutas av inspektören, men den skattskyldige har rätt att överklaga till the Commissioners. Den skattskyldige måste beredas möjlighet att överklaga innan boten förfaller till betalning. The Commissioners har också befogenhet att kräva information och påföra boter. – Den skattskyldige har rätt att närvara vid de hearings som föranleds av hans överklaganden till the Commissioners.

## 9. USA

Vanligen syftar granskningarna till att fastställa huruvida den skattskyldige har deklarerat sina inkomster och om de yrkade avdragen överensstämmer med lagen. Även om det inte är något som sker normalt, finns det en möjlighet att granska löpande år om det finns anledning anta att ett uppskjutande av granskning och taxering

skulle innebära att insamlandet av skatten äventyras. Beslut om granskning av löpande beskattningsår måste godkännas på hög nivå inom IRS.

Normalt underrättas den skattskyldigen om att hans deklaration har tagits ut för granskning. Vid sabotagerisk kan underrättelse underlåtas. IRS har vidare bemyndigande att besöka skattskyldiga i deras hem eller verksamhetslokaler för att försäkra sig om att de lämnar deklaration etc. (canvassing). Dessa besök betraktas inte som granskningar, då de inte avser granskning av viss deklaration.

Det är skattemyndigheten som fattar beslut om tid och plats för revision, men den skattskyldiges önskemål beaktas. Granskning av en näringsverksamhet sker normalt i verksamhetslokalen. I vissa fall kräver den skattskyldiges företrädare att granskningen skall ske på företrädarens kontor. Normalt godtas detta med förbehållet att verksamhetslokalen ändå kommer att besökas någon gång under granskningen. Revision kan göras även beträffande fysisk person som inte är näringsidkare. Granskningen kan då ske på IRS kontor, hos den skattskyldige eller på den skattskyldiges företrädarens kontor. Viss granskning sker per post.

Tredjemansrevision förekommer inte. I stället används summons, ett slags föreläggande att lämna den speciella information som efterfrågas. Den skattskyldige har rätt att bestrida föreläggandets giltighet.

Den skattskyldige kan inte begära att någon handling eller uppgift skall undantas från revisionen. Viss information som den skattskyldige givit till sin advokat eller revisor kan dock bli undantagen på grund av yrkessekretess.

De tvångsmedel som skattemyndigheten har till sitt förfogande är huvudsakligen knutna till systemet med summons. Om den förelagde negligerar eller vägrar att följa föreläggandet, kan skattemyndigheten vända sig till domstol eller en särskild 'commissioner'. Den förelagde kan dömas för trots. – Summons får användas när som helst sedan en granskning påbörjats. Föreläggande mot skattskyldig används bara om den skattskyldige inte medverkar till att lämna information. För att tredje man skall lämna information krävs oftast föreläggande. Det är vanligen den granskande tjänstemannen som tar initiativet till detta. Innan det utfärdas måste det dock godkännas av chefspersonal. Vissa förelägganden måste godkännas av myndighetens jurister. Det är också de som tar över om den skattskyldige inte följer föreläggandet och frågan prövas i domstol.



skulle lämpligt anordnas för att underlätta för de berörda parterna i samband med utvärderingen av förslaget. Detta skulle kunna ske genom att utvärderingen genomförs i samråd med de berörda parterna.

Utvärderingen bör också innehålla en analys av de konsekvenser som förslaget kan ha för de berörda parterna. Detta kan ske genom att utvärderingen genomförs i samråd med de berörda parterna. Detta kan också ske genom att utvärderingen genomförs i samråd med de berörda parterna.

Det är också viktigt att utvärderingen genomförs i samråd med de berörda parterna. Detta kan ske genom att utvärderingen genomförs i samråd med de berörda parterna. Detta kan också ske genom att utvärderingen genomförs i samråd med de berörda parterna.

Utvärderingen bör också innehålla en analys av de konsekvenser som förslaget kan ha för de berörda parterna. Detta kan ske genom att utvärderingen genomförs i samråd med de berörda parterna.

Utvärderingen bör också innehålla en analys av de konsekvenser som förslaget kan ha för de berörda parterna. Detta kan ske genom att utvärderingen genomförs i samråd med de berörda parterna.

Utvärderingen bör också innehålla en analys av de konsekvenser som förslaget kan ha för de berörda parterna. Detta kan ske genom att utvärderingen genomförs i samråd med de berörda parterna. Detta kan också ske genom att utvärderingen genomförs i samråd med de berörda parterna.

## Kommitténs enkät till skattemyndigheterna juni 1995

### Frågeformuläret

#### *Tvångsåtgärdslagen*

1. a) I hur många fall har ansökan om tvångsåtgärd gjorts hos länsrätten?
  - b) I hur många fall har skattemyndigheten överklagat länsrättens dom?
  - c) I hur många fall har den skattskyldige överklagat länsrättens dom?
  
2. a) Vilka problem anser skattemyndigheten att tvångsåtgärdslagen medfört vid framställningen till domstol?
  - b) Vilka problem har lagen medfört vid verkställighet i verksamhetslokaler?
  - c) Vilka problem har lagen medfört vid verkställighet i andra lokaler?
  - d) Kan det finnas andra problem i samband med verkställighet?
  
3. Enligt 15 § tvångsåtgärdslagen får granskningsledaren fatta vissa interimistiska beslut, som omedelbart skall underställas länsrätten.
  - a) I hur många fall har interimistiskt beslut fattats?
  - b) Har handläggningen inneburit några problem?



- c) Är de möjligheter granskningsledaren har att fatta interimistiska beslut tillräckliga?
  - d) Om möjligheten att fatta interimistiska beslut bör utökas, hur bör det ske?
4. Anser skattemyndigheten att tvångsåtgärdslagen i övrigt bör ändras i något hänseende?

#### *Undantagande av handling*

- 5. a) I hur många fall har ansökan om undantagande av handling enligt TL eller tvångsåtgärdslagen gjorts hos länsrätten?
  - b) I hur många fall har under skatteutredning fråga om undantagande av handlingar enligt TL eller tvångsåtgärdslagen uppkommit, utan att frågan blivit föremål för länsrättens prövning till följd av att parterna kommit överens så att både skyddsintresset och kontrollbehovet tillgodosetts?
6. Vilka problem anser skattemyndigheten att de ändrade reglerna om undantagande av handling medfört eller kommer att medföra vid skattekontrollen?
7. I vilka hänseenden anser skattemyndigheten att reglerna om undantagande av handling bör ändras?

#### *Tredjemansrevision*

8. Vid ändringen av revisionsreglerna togs möjligheten till tredjemansrevision bort.
- a) Har detta rent konkret inneburit ett hinder i revisionsarbetet?
  - b) Om så är fallet, ge exempel.

9. Anser skattemyndigheten, även om hinder inte förelegat rent konkret, att frånvaron av möjlighet till tredjemansrevision kan innebära ett hinder och i så fall varför?

### Förelägganden

10. a) Hur många förelägganden har sedan den juli 1994 utfärdats med stöd av 3 kap 50 a LSK, 17 kap 5 § ML resp. 3 kap 5 § LPP?
- b) Hur har reglerna enligt a) fungerat från kontrollsynpunkt? Ange för -och nackdelar.
- c) Anser skattemyndigheten att reglerna enligt a) i något avseende behöver ändras? Ange i så fall hur.

### Löpande beskattningsår

11. Möjligheten att verkställa revision för kontroll av löpande beskattningsår har tagits bort. Har detta rent konkret inneburit ett hinder i revisionsarbetet? Om så är fallet, beskriv
- a) de olika typer av revision som berörts av hindret och
- b) vad hindret har inneburit i det praktiska revisionsarbetet.
12. Anser skattemyndigheten, även om något konkret hinder inte har uppstått, att möjligheten att revidera för kontroll av löpande beskattningsår är nödvändig för en effektiv skattekontroll? Motivera.

### Övrigt

13. Anser skattemyndigheten att revisionsreglerna i något annat avseende än som berörts ovan bör ändras eller förtydligas? Ge förslag.



Kommittén har även ställt frågor avseende torg- och gatuhandeln samt den problematik som kan uppstå då den granskade är försatt i konkurs. Dessa frågor behandlas dock inte i detta delbetänkande. Myndigheternas svar kommer att redovisas i annat sammanhang.

## Skattemyndigheternas svar

### Tvångsätgärdslagen

Ansökan om tvångsätgärd har gjorts i förhållandevis få fall; några län har inte gjort någon ansökan alls, de flesta har gjort en till tre ansökningar. Uppsala har gjort sju, Stockholm, Södermanland och Värmland sex samt Västmanland fem.

Länsrättens dom har överklagats i åtta fall, varav två av den enskilde.

Några av de län som har tillämpat tvångsätgärdslagen har stött på svårigheter vid ansökan till länsrätten. Man anser det vara svårt att bedöma hur mycket information som skall tas in i ansökan: tillräckligt mycket för bifall, men minsta möjliga för att inte skada den fortsatta utredningen.

Uppsala påpekar att problem kan uppstå genom att länsrättens dom blir offentlig vid expedieringen; den blir därmed tillgänglig för allmänheten, exempelvis pressen, varför det föreligger risk att den som åtgärden avser får kännedom om domen redan före verkställigheten även om man beslutat att inte delge domen förrän vid verkställigheten. Skattemyndigheten anser att domar enligt tvångsätgärdslagen därför i vissa fall bör vara sekretessbelagda till dess att åtgärden hunnit genomföras. Stockholm anser att det bör införas en möjlighet att i vissa fall, framförallt då kontakt inte tagits med den skattskyldige, sekretessbelägga beslutet - åtminstone i vissa delar - gentemot tredjeman. Stockholm vill också ha en möjlighet att av utredningstekniska skäl sekretessbelägga vissa uppgifter gentemot part; eventuellt skulle domstolen kunna tillämpa 4 kap. 2 § sekretesslagen jämfört med 12 kap. 1 § samma lag. Värmland påpekar att förutsättningarna för en revision i samförstånd torde vara mycket små sedan skattemyndigheten fått avslag på en ansökan om tvångsätgärd. Kopparbergs län anför att verkställigheten med "fullt pådrag" med granskningsledare, revisor och personal från kronofogden i ett visst

fall blev psykiskt betungande för den granskade; det hade varit smidigare om revisorn kunnat begära räkenskaperna på egen hand.

Ingen skattemyndighet har fattat interimistiskt beslut enligt tvångsåtgärdslagen. Flertalet skattemyndigheter anser dock att granskningsledarens möjligheter att fatta interimistiska beslut bör utvidgas till att också omfatta kassainventering och granskning av lager och inventarier. Rekvisitet att det skall föreligga risk att handlingar undanskaffas eller förstörs är för snävt, risk för sabotage av kassa, lager, inventarier etc. bör utgöra grund för interimistiskt beslut.

Några skattemyndigheter anser det vara viktigt att rätten att fatta interimistiska beslut också gäller bostäder och privata utrymmen. Det kan vara svårt att avgöra vad som är verksamhetslokal i rörelser som drivs i nära anslutning till ägarens bostad och det är vidare vanligt att mindre seriösa företagare inte har några verksamhetslokaler.

Ett par skattemyndigheter anser att det bör övervägas om inte beslut enligt tvångsåtgärdslagen avseende verksamhetslokaler normalt skall kunna fattas av skattemyndigheten utan föregående domstolsprövning. Det nuvarande systemet är tungrott och tar lång tid. Flera skattemyndigheter anser det vara särskilt viktigt att beslut om "överraskningsrevision" får fattas av skattemyndigheten. Örebro påpekar att det finns en mängd exempel på att myndigheter får genomföra oanmälda inspektioner hos näringsidkare för att kontrollera att lagar efterlevs, exempelvis inom miljö- och hälsovårdslagstiftningen. Stockholm föreslår att, för att säkerställa den enskildes rätt, granskningsledarens beslut om överraskningsrevision skall kunna överprövas inom myndigheten av särskild utsedd person, tex. chefen för rättsenheten eller annan jurist med hög kompetens. Överprövningen bör ske omgående och vara i huvudsak muntlig.

Uppsala och Västmanland påpekar att domstolarna under senare tid ställt mycket högre krav på vad som skall anses vara "påtaglig risk". Beviskravet har satts så högt att befogenheterna enligt tvångsåtgärdslagen blir verkningslösa. Uppsala väcker frågan om inte beviskravet bör sänkas till "risk" och föreslår även skilda beviskrav för olika åtgärder, exempelvis högre krav för eftersökande av handlingar än för kassainventering och besiktning. Kronobergs län anser att uttryck av typen "särskilda skäl" och "påtaglig risk" i viss mån kan anses vara oklara till sin innebörd. Det vore därför önskvärt att det i förarbetena konkret exemplifieras vilka situationer som avses. Stockholm anför att det bedömts som mycket svårt att i ett tidigt utredningsskede konkretisera att påtaglig risk finns i det enskilda fallet. Det borde räcka att det finns "särskild risk anta" att handling kommer att undanhållas eller förvanskas. - Stockholm anser



vidare att det borde vara möjligt att använda tvångsåtgärder även i de fall den reviderade inte uttryckligen vägrar medverka men väl gör sig oanträffbar; det har visat sig vara svårt att påvisa vägran i de fall den reviderade sätter i system att gång på gång göra sig oanträffbar.

Stockholm påpekar också att vissa domstolars tolkning av 8 § tvångsåtgärdslagen har vållat huvudbry. Problemet är vem som skall samverka, den som förfogar över räkenskaperna eller den hos vilken de förvaras och som inte har någon förfoganderätt över dem, tex. en revisionsbyrå. Myndigheten menar att någon form av förtydligande behövs. Vidare anser myndigheten att kravet att "synnerliga skäl" måste föreligga för att verkställighet skall få ske då den som berörs inte kunnat nås med underrättelse kan leda till problem, särskilt då vissa domstolar begränsat verkställigheten i tiden. Myndigheten anser att det bör räcka med "särskilda skäl". Myndigheten gör också följande påpekande: Om en handling undantagits från kontroll får dess innehåll inte återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndigheten. Detta framgår direkt av lagen. Motsvarande lagregler finns inte för när granskningsledarens interimistiska beslut upphävs av domstolen eller om högre instans ändrat ett beslut om tvångsåtgärd. Det är otillfredsställande att osäkerhet råder.

Gotlands län vill att förtydligande skall ske huruvida man kan utföra upprepade lager- och/eller kassainventeringar på en och samma ansökan till länsrätten.

Älvsborgs län anser att bestämmelsen i 17 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen att länsrätten skall besluta om undantagande av handling utan att ha granskat den skall avskaffas; det finns inte någon möjlighet att kontrollera att den undantagna handlingen verkligen överensstämmer med vad den skattskyldige uppger.

Blekinge, som gjort tre ansökningar enligt tvångsåtgärdslagen, anför att tillämpningen av tvångsåtgärdslagen hittills fungerat väl.

Göteborgs och Bohus län anser den nya revisionslagstiftningen ha en struktur som underlättar myndighetens kontrollarbete eftersom en klar åtskillnad gjorts mellan samverkan och tvång. Det är en klar fördel att tvångsåtgärder kräver medverkan av domstol. Skattemyndigheten påpekar dock att den har begränsad erfarenhet av den nya lagstiftningen och att det hade varit fördelaktigt för den framtida skattekontrollen om en utvärdering fått anstå ytterligare några år, så att tillräckligt underlag funnits för en allsidig utvärdering.

## Undantagande av handling

Endast i fyra fall har ansökan om undantagande gjorts (Stockholm-, Göteborg, Västmanland och Malmö). I några få fall har frågan kommit upp utan att man gått vidare till länsrätten (man har alltså kommit överens).

## Tredjemansrevision

Kopparbergs län anser att det har gått för kort tid sedan lagändringen för att man skall kunna bedöma om borttagandet av tredjemansrevisionen innebär ett hinder. Gotland och Kronobergs län har inga "konkreta" hinder att rapportera. Övriga skattemyndigheter anser effektivitetshinder föreligga. Det är svårt att få in önskade uppgifter genom föreläggande; det är svårt att precisera vad man vill ha och den förelagde synes sovra i begärt material. Föreläggandena har en tendens att "läcka ut" till dem de berör. Banker skickar regelmässigt kopior till kontohavaren på de kontoutdrag och allegat som skattemyndigheten begär genom föreläggande. Kvalitén på tredjemansuppgifterna har försämrats. En efterföljande kontroll av att rätt uppgifter lämnats görs inte med mindre än att det finns någon särskild anledning att anta att lämnade uppgifter inte är riktiga; en efterföljande kontroll utan konkret grund kan lätt uppfattas som ett misstroende mot uppgiftslämnaren. – Då man inte i förväg kan precisera alla de uppgifter och handlingar som rättshandlingen omfattar, uppstår problem både för skattemyndigheten och för den förelagde. Föreläggandet måste ibland göras i flera omgångar, vilket är tungrott och tar tid. – Det är väl känt att skattekontroll i form av urvalsrevision idag inte görs slumpmässigt. Det kan medföra skada för den kontrollerade att den förelagde vid tredjemansföreläggande vet dels vem som kontrolleras, dels vilka urvalsgrunder skattemyndigheten har för kontroll. – Flera allvarliga så kallade härvor har kunnat avslöjas genom att revisorerna vid generella tredjemansrevisioner kunnat få tillgång till för andra granskningar behövligt material. Många av dessa härvor har planerats och marknadsförts av personer verksamma inom väletablerade företag. Det är tveksamt om föreläggande i dessa fall skulle resultera i att myndigheten fick tillgång till allt nödvändigt material.



### Tredjemansförelägganden

Föreläggande enligt 3 kap. 50 a § LSK har använts i förhållandevis stor omfattning.

Värmland svarar att reglerna i huvudsak fungerat bra.

Även Kalmar anser att reglerna fungerat väl från kontrollsynpunkt; svarsbenägenheten har varit god. Problem finns dock. Bl.a. är förfarandet med diariesföring på särskilt ärende och hanteringen vid förfrågan i annat län alltför omständligt. Det är oklart hur föreläggandena skall arkiveras; om arkivering skall ske som ett eget ärende i varje enskilt fall måste underlaget kopieras eller på annat sätt göras tillgängligt i revisionsakten.

Göteborgs och Bohus län anser föreläggande vara en mycket bra form att ta in uppgifter på. Man har ännu inte nått taket för när föreläggande kan användas. Detta sammanhänger med att begreppet rättshandling är mycket brett. Det är en fördel att företagen får stå för alla framtagningkostnader. Vissa problem kan dock förekomma vad gäller interna befogenhetsgränser, som länsgränser. Slutligen vill skattemyndigheten ha en samordning av den särskilda bestämmelsen för företagsledare med flera i fåmansföretag i 3 kap. 24 § LSK med bestämmelsen om tredjemansföreläggande i 3 kap. 50 a § samma lag.

Stockholm påpekar att LSK inte innehåller några regler om när i tiden ett föreläggande får ske. De uppgifter som insamlas skall användas för att kontrollera en skattskyldigs uppfyllande av deklarations- och uppgiftsskyldighet. Frågan är dock om denna tidpunkt (deklarationstidpunkt) måste ha inträtt för att man skall få förelägga, eller räcker det med att syftet är att kontrollera tredje man den dag deklarationsskyldigheten inträtt? – Stockholm pekar också på att gränserna för föreläggande är snävare i mervärdesskattelagen och LPP än i LSK, samt att såväl uppbördslagen som lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare saknar motsvarande regler om tredjemans- förelägganden (jmf RSV:s hemställan).

Älvsborg, Kristianstad och Södermanland har haft problem i samband med handräkningsärenden. Älvsborg anför att risken för att den förelagde skulle underrätta sin utländska affärskontakt bedömts som överhängande; denne hade då haft möjlighet att undanröja komprometterande handlingar eftersom revision inte inletts i utlandet. Kristianstads problem bestod i att det var bråttom, den utländska myndigheten kunde inte vänta på ett föreläggande med normal svarstid. Det löstes genom ett föreläggande efter muntlig överenskommelse med de svenska bolagen om att de skulle ställa materialet till skattemyndighetens förfogande så att revisorerna kunde ta fram uppgifterna. Södermanland återger följande fall.

Skattemyndigheten utförde en revision på ett företag i slutet av 1980-talet. I promemorian föreslogs att vissa ersättningar som utgått till en stiftelse i stället "rätteligen" skulle beskattas hos ägarna till bolaget. Länsrätten ändrade dock inte taxeringarna. RSV har nu erhållit en begäran om handräckning från skattemyndigheten i Tyskland, då ägarna till det svenska bolaget också har intressen i ett tyskt företag som överfört medel till ovannämnda stiftelse. De nu aktuella överföringarna gäller år 1990. De tyska myndigheterna önskar veta vilka de egentliga mottagarna av överföringarna är, dvs. om inte ägarna till det svenska företaget också fått ersättningar från Tyskland. Den rätta vägen är nu att förelägga det svenska bolaget att komma in med uppgifter som visar betalningsströmmarna. De uppgifter som eventuellt lämnas torde inte vara till någon glädje för skattemyndigheten i Tyskland. Nästa utväg skulle vara att begära hos länsrätten att få göra en granskning utan föregående föreläggande. Med tanke på länsrättens tidigare dom avseende överföringarna kan det antas att länsrätten inte skulle bifalla ansökan. Det förefaller något märkligt att med anledning av en begäran om handräckning göra en vanlig revision och dessutom titta på handlingar och eventuella betalningsströmmar till ägarna för 1990.

Västmanland nämner ett problem som uppstått i samband med revision av skalbolag (med säte i länet) som sålts till en koncern i Göteborg. Det har framkommit att dessa skalbolag efter försäljningen fått köpa aktier i ett annat bolag inom den koncern i vilken de kommit att ingå. Skalbolaget har efter kort tid sålt dessa aktier till utomstående köpare till ett pris som avsevärt understiger det pris till vilket aktierna ursprungligen köpts in i koncernen. Uppkomna realisationsförluster har därefter använts till att eliminera obeskattade vinster i skalbolagen. För att utröna orsaken till priset på dessa aktier har skattemyndigheten intresse av att revidera bolaget i fråga. Möjlighet till tredjemansrevision finns inte. Det torde inte heller vara möjligt att erhålla informationen genom föreläggande.

Örebro redovisar följande problem. Vid revision av ett företag har misstanke uppkommit om att fakturor från ett byggföretag delvis avsett andra byggnadsarbeten än vad som angetts på fakturorna. En möjlighet till kontroll av detta skulle vara att ta del av projektredovisningen hos byggföretaget, vilket kunde ske genom tredjemanskontroll. Det går inte att använda föreläggande enligt

3 kap 50 a § LSK, då projektredovisningen inte utgör rättshandling mellan två parter utan är en del av byggföretagets egen redovisning. Det är tveksamt om 10 § tvångsåtgärdslagen skulle kunna tillämpas. Skattemyndigheten avstod i detta fall från kontroll.



Jönköping påpekar att det i inledningsskedet av eko- och skattebrottsrevisioner ofta föreligger behov av att kunna hämta in kontrolluppgifter hos tredjeman utan att avslöja för tredjeman vilka uppgifter som hämtas eller vem de gäller. Detta gäller speciellt då uppgifterna i ett senare skede kan förväntas få en avgörande betydelse för åklagarens möjligheter att besluta om husrannsakan. I detta läge har skattemyndigheten i inledningsskedet oftast inte tillräckligt underlag för att länsrätten skall kunna fatta ett beslut enligt 10 § tvångsåtgärdslagen. Jönköping påpekar vidare att det vid mervärdesskattekontroll finns behov av att göra avstämningar beträffande flera led utan att för det föregående eller efterföljande ledet avslöja vem som kontrolleras.

Västerbotten nämner det meningslösa i att förelägga en leverantör att specificera en fakturas innehåll i de fall oriktiga fakturor använts som ett led i skattefusk; fusket har ju möjliggjorts genom att såväl köpare som leverantör medverkat.

Uppsala lämnar följande exempel. Ett större grossistföretag föreläggs att lämna uppgifter om samtliga försäljningar till visst bolag. Grossistföretaget har ett flertal försäljningsställen runt om i landet. Sedan svaret lämnats framkommer på annat sätt att det förelagda företaget inte har någon central reskontra, utan att varje försäljningsställe har sin egen reskontra. Svaret kommer därför bara att omfatta inköp från det försäljningsställe som har geografisk anknytning till det kontrollerade företaget. Det framkommer dessutom att kunder kan göra kontantköp utan att dessa registreras i reskontran. Hade uppgifterna inhämtats genom revision hade det varit naturligt att ta reda på vilka rutiner för försäljning som tillämpats, vilka uppgifter som fanns och hur de lagrats.

Halland anför att felaktigt uppgiftslämnande bör vara straffsanktionerat och att man har fått den uppfattningen att flertalet skattskyldiga skulle föredra att skattemyndigheten själv hämtar uppgifterna; om föreläggandet omfattar en stor mängd uppgifter medför det ett omfattande arbete för den förelagde, ett arbete som ligger vid sidan om den normala verksamheten och troligen inte har någon högre prioritet. Tiden för framtagandet av uppgifterna kan bli lång och utredningen fördröjs.

### **Löpande beskattningsår**

Kronoberg anför att det inte kan hävdas att borttagandet av möjligheten till kontroll av löpande beskattningsår innebär påtagligt, konkret hinder i revisionsarbetet; det finns situationer då det är tillåtet att i

skilda hänseenden granska löpande år med utgångspunkt i utredning avseende föregående år. Vidare kan granskning av löpande år ske när det gäller mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Det kan dock, anser skattemyndigheten, av andra skäl vara önskvärt att granskning kan ske fram till revisionstillfället; eftersom granskningen skall vara framåtsyftande, kan det vara av värde även för den skattskyldige om systematiska fel i en ej avslutad bokföring påpekas.

Uppsala anser att lagstiftningen inte varit i kraft så länge att det går att ta ställning till konsekvenserna, men att det framgår att förutsättningarna för betalningssäkring försämrats. Skattemyndigheten ger följande exempel: I november 1994 får myndigheten kännedom om att ett företag är på väg att tömmas på sina likvida tillgångar. Med ledning av tidigare skriftväxling med skattemyndigheten dras den slutsatsen att det kan vara fråga om att företaget i oktober 1994 fakturerat utgående mervärdesskatt i samband med vinstavräkning av ett större entreprenadarbete och att det är betalning av denna mervärdesskatt som nu ska tas ut från företaget istället för att användas till betalning av mervärdesskatten. Deklarationstidpunkten för mervärdesskatt för september-oktober har inte inträffat i november 1994. Den tidigaste tidpunkt då mervärdesskatten kan revideras för redovisningsperioden september-oktober inträder först den 5 december. Däremot inträder förutsättningarna för betalningssäkring när redovisningsperioden gått till ända, det vill säga den 1 november. Betalningssäkring förutsätter dock att ett underlag kan fastställas. I detta fall kunde eventuellt betalningssäkringsunderlag inte utredas via revision eftersom deklARATIONSTIDPUNKTEN ännu inte inträtt. Ett nytt ändamål för revision bör därför införas för utredning om förutsättningar för betalningssäkring föreligger när inkomståret eller motsvarande beskattningsperiod gått till ända. – Uppsala nämner ytterligare situationer då det finns behov av att inte vänta med revision:

a) Ett företag med räkenskapsår som slutar den 30 april år 1 är inte arbetsgivare eller skattskyldig till mervärdesskatt. Anstånd med den särskilda självdeklarationen har lämnats till den 15 juni år 2. Det kommer alltså att gå ca 14 månader efter bokslutet innan räkenskaperna kan bli föremål för någon kontroll, exempelvis av att räkenskaper förs och att detta sker i enlighet med gällande bestämmelser. b) Enligt förslag om ändrad mervärdesskatteredovisningsperiod skall mervärdesskatt redovisas i den särskilda självdeklarationen om omsättningen i näringsverksamheten understiger 1 miljon kronor. Med nuvarande revisionsregler kan detta komma att innebära att någon djupare kontroll inte kan göras förrän upp till ett och ett halvt år efter det att verksamheten påbörjades. Uppsala anser att det



bör övervägas om inte ett särskilt ändamål att kontrollera bokföringens status bör införas.

Flera län pekar på svårigheterna med brutna räkenskapsår; mindre seriösa företagare hinner försvinna medan seriösa företag inte hinner få reda på att de gör fel innan deklaration lämnats och de riskerar skattetillägg.

Halland påpekar att företagen vid flera typer av skatte- undandragande transaktioner utnyttjar olika räkenskapsår hos bolagen och nybildade bolag. För att avslöja skatteundandragandet krävs i dessa fall ofta revision hos både köpare och säljare. En av parterna kan ha lämnat deklaration, men inte den andra parten. Föreläggande skulle inte fungera i dessa fall, eftersom köpande och säljande bolag kan ha samma ägare. – Vidare kan kontroll av huruvida likvidationsbalansräkning skulle upprättas eller ej inte göras.

Värmland menar att stor osäkerhet uppkommit både hos skattemyndigheten och hos företagarna om vad skatterevisorn egentligen har rätt att se på när det gäller löpande års räkenskaper, vilket i något fall lett till att skatterådgivare rekommenderat sina klienter att helt vägra att lämna ut löpande års räkenskaper. Värmland anför vidare att möjligheten att revidera löpande års räkenskapshandlingar är av stort värde tex. vid kontroll av ett nystartat företag, som ännu inte avslutat sitt första räkenskapsår. Det är i dessa fall viktigt att kunna kontrollera att en ordnad och löpande förd bokföring finns, då detta är en nödvändig förutsättning för att garantera kvaliteten på kommande deklarationer.

Örebro påpekar att det är viktigt att kunna kontrollera bokföringen i mindre företag utan intern kontroll, särskilt vad gäller företag med omfattande kontanthandel. Vidare kan det vid kontroll av företag med brutet räkenskapsår vara nödvändigt att kontrollera hela kalenderåret för fastställande av beskattningsbara förmåner till anställda etc. Det kan också vara lämpligt att under pågående revision diskutera tex. värderingen av tillgångar som tagits ut av företagsledaren i ett fåmansföretag under löpande beskattningsår. – Örebro lämnar också ett konkret exempel på effektivitetsförlust: vid granskningen av restaurangbranschen är ett återkommande inslag att påvisa oredovisade intäkter. Skattemyndigheten begär därför in allt bokföringsmaterial fram till senast avlämnad momsdeklaration. Förutom sedvanlig kontroll av bokföring m.m. har det upprättats olika kalkyler som utvisar oredovisade inkomster. Några av dessa revisioner har nu lagts på is i avvaktan på 1995 års inkomstdeklarationer. Detta är det enda sättet att kunna slutföra kontrollen av inkomstskatten fullt ut. Momsen har kunnat kontrolleras fullt ut. Av integrationsskäl får dock såväl revisionspromemoria som moms-



beslut vänta tills inkomstdeklarationer avlämnats. Detta är en klar effektivitetsförlust.

Östergötland ger följande exempel: Vid revision av A (elföretag med bl.a. TV-försäljning) har noterats att hälften av omsättningen avsåg transaktioner med en järnhandel B. Misstanke fanns att privatpersoner köpte TV, stereo och andra hushållsartiklar från ett externt företag som i sin tur fakturerade A. Denne fakturerade sedan järnhandeln som i sin tur fakturerade sin kund för – enligt fakturan – andra varor än dem som i verkligheten levererats. Fakturornas text hade under denna kedja ändrats för att kunden skulle kunna utnyttja mervärdesskatte- och kostnadsavdrag i respektive företag. Problemet vid revisionen blev att A hade kalenderår och B brutet år per den 30 april. Kontroll- uppgiftsmaterial från A kunde endast delvis användas eftersom revisorerna behövde gå in i kundreskontran och leta efter de utgående kundfakturorna med felaktig text.

Malmöhus anger att man använt periodkontroller av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter för att snabbt komma in och granska bokföringen, men att den nu åter ökande handeln med skalbolag är ett stort problem. Exempelvis kan skalbolaget ändra räkenskapsår till den 30 april 1996 samtidigt som det avregistreras för mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Även om skattemyndigheten tex. med anledning av välkänd företrädare misstänker tvivelaktiga affärer kan inte revision äga rum förrän tidigast den 31 mars 1997. Plundrare kan således agera ostört utan att beskattningseffekter kan kontrolleras.

Stockholm ger följande exempel. I ett ärende avseende Sveriges största skalbolagshärva som under åren 1987 - 1994 omfattat närmare 700 skalbolag med obeskattade vinster på ca 2,3 miljarder kronor har förbudet mot granskning av löpande år medfört en betydande risk för att skalbolagen fått/kunnat få F-skatt återbetald efter jämkning avseende taxeringsåret 1995. Genom en begäran om jämkning och återbetalning av F-skatt för ett skalbolag erhöles i februari 1995 vetskap om att skalbolag i härvan genom deläggande i ett handelsbolag skulle komma att kvitta bort vinster på 450 miljoner kronor vid 1995 års taxering. Redan då fanns ett kontrollintresse att kunna granska handelsbolagets räkenskaper för att få kunskap om övriga delägare i bolaget och därigenom via kontakter med respektive handläggare på de lokala skattekontoren förhindra att jämkningar och återbetalningar av F-skatt skulle ske. På grund av bestämmelserna i taxeringslagen kunde inte revisionen påbörjas förrän i april när tiden för deklarationens inlämnande gått ut. Det har sedermera visat sig att det är 140 skalbolag som är delägare i handelsbolaget och att dessa bolag haft F-skatt på ca 5 miljoner kronor avseende taxerings-



året 1995. Skrivelse har därför gått ut till respektive lokalt skattekontor om att ej återbetala några F-skatt för dessa. Erfarenhetsmässigt är känt att ej återbetala F-skatter (och spärrkontomedel för investeringsfonder) normalt är de enda pengar som återstår att få ut från ett tömt skalbolag efter avslutad skatteprocess. – Det är även i de mer direkt brottsliga skalbolagshärvorna viktigt att så fort som möjligt efter en försäljning säkra uppgifter ur räkenskapsmaterialet innan skalbolaget töms eller säljs till en målvakt varvid risk finns att räkenskaperna försvinner.

Älvsborg anför att man vid konkurser inte kan utreda tex. ägarens utköp av konkursboets inkråm förrän efter lång tid samt vidare att man, om ett bolag har brutet räkenskapsår, inte kan utreda vad en fåmansägare tillskjuter i form av aktieägartillskott eller lån; dessa uppgifter kan vara av stor betydelse vid upprättande av ägarens kontantberäkning. – Skattemyndigheten påpekar att granskning av huvudbok och dagbok under löpande år i kombination med kassainventering ger en god infallsvinkel för fortsatt fördjupad kontroll av tex. närmast föregående års räkenskapsår, särskilt i företag som satt i system att drivas kort tid för att därefter sättas i konkurs. Fördelen med denna kontrollmöjlighet påpekas också av Jönköping.

Skaraborg anför att konsekvensen av att man inte får behandla inkomsttaxeringsfrågan före deklarationstidpunkten kan bli att den skattskyldige först får ett beslut om ändring av mervärdesskatten och ett halvår senare en ny utredning och beslut avseende inkomsttaxeringen. I båda fallen torde skattetillägg bli aktuella. En berättigad fråga från den skattskyldige torde vara varför han inte upplystes om konsekvenserna för inkomsttaxeringen.

## Övrigt

Stockholm förslår en utredning av om samtliga regler om revision kan samlas i en "kontrollag". Myndigheten vill vidare ha till stånd en ändring så att revision alltid får påbörjas efter det att räkenskapsåret gått till ända (dvs. borttagande av begränsningen "om revisionen kan antas bli omfattande"). Slutligen anser Stockholm att det bör finnas en möjlighet för skattemyndigheten att fatta beslut om att revisionen skall genomföras på annan plats än i företagets lokaler.

Skaraborg anser att samkörning av ett företags löneredovisningsfil med till skattemyndigheten lämnad diskett avseende kontrolluppgifter för anställda borde vara tillåten utan särskilt tillstånd från Datainspektionen.

Västerbotten tycker att användningen av elektroniska kassaapparater av skilda fabrikat har blivit ett allt större problem och att det bör förtydligas vilka underlag som utgör bokföringsmaterial och av den anledningen skall sparas. Manualer och andra instruktioner samt produkter som kan framställas av maskinerna är exempel på vad som eventuellt bör förklaras vara bokföringsunderlag.

Västernorrland anser att det bör övervägas att lagreglera krav på användning av kassaregister för skattskyldiga som tex. registrerats som momspliktiga.

Kristianstad och Halland vill kunna revidera fysiska personer som ej bedriver näringsverksamhet, nämligen för kontroll av personer med stor värdepappershandel eller för kontroll av fåmansföretagsdelägares transaktioner med sitt bolag.

Norrbotten vill ha utvidgade möjligheter att överraskande genomföra kassainventering och nämner att detta är en förutsättning för effektivare kontroll av tex. pizzerior.

Malmöhus anser det vara motsägelsefullt att genomföra en revision i samverkan med en person som sitter häktad. Skattemyndigheten borde i de fall revision sker i samarbete med polis och åklagare automatiskt få rätt att ta del av alla handlingar utan att behöva göra framställning om tillämpning av tvångsätgårdslagen. Malmöhus anför vidare att det före ändringen av 3 kap. 12 § TL stadgades att den reviderade var skyldig att genast tillhandahålla handlingar och upplysningar. Det föreligger numera ingen uppgift om hur snabbt det skall ske. Skattemyndigheten anser att skyndsamhetskravet bör återinföras.

Uppsala anser att de så kallade behörighetsreglerna, det vill säga vilken skattemyndighet som är behörig att fatta beslut, bör förenklas. Uppsala anser vidare att det bör övervägas om inte spaningsbefogenheter bör tillföras skattemyndigheterna. Det kan vara fråga om att räkna kunder i en restaurang, bilda sig en uppfattning om hur kassahantering sköts eller att på en byggarbetsplats samla uppgifter om vilka företag som är involverade.

Även Örebro vill ha rätt för skattemyndighetens tjänstemän att bedriva spaning, exempelvis från en parkerad bil. Vidare bör skattemyndigheten ha rätt att göra identitetskontroller på personer som bedriver verksamhet utanför fast driftsställe. Personen i fråga skulle vara skyldig att svara på vilket företag han eller hon representerar eller arbetar åt, hur länge detta pågått, vilken lön som erhålls samt vilka kassaredovisningsrutiner som finns. Om personen vägrar svara eller uppger falsk identitet får brottsmisstanke anses föreligga. Då skulle möjlighet att tillkalla polis för identitetskontroll finnas. Vad beträffar personer med fast driftsställe borde möjlighet till



identitetskontroll införs i TVL. Kontrollen skulle då få ske i de fall oanmäld revision görs på grund av sabotagerisk. Vidare bör enligt Örebro skyldighet att upprätta och bevara enkla kvitton vid kontantförsäljning införs för företag som inte använder kassaapparat, om inte synnerliga svårigheter föreligger.

Östergötland föreslår införandet av ett nytt kontrollinstrument, "revisionsbesök". Förfarandet skulle likna det som används av länsstyrelsens spritkontrollanter och gälla bara för svårkontrollerade branscher som torghandel, marknadshandel och serveringsrörelser. Befogenheterna kunde knytas till granskningsledarens tjänsteutövning och användas för att ur en större population välja ut de mest granskningsvärda objekten.

Södermanland tycker också att behörighetsreglerna är tillkrånglade och föreslår i övrigt vissa ändringar i taxeringslagen: a) möjligheterna att utföra revision hos fysisk person när särskilda skäl föreligger bör återinföras, b) tid och plats för revision borde kunna bestämmas vid den första kontakten; några hållbara skäl för att ett beslut först skall överlämnas är svåra att finna, c) revisorn bör ha bättre möjligheter att bestämma tid och plats för revisionen eftersom de handlingar som överlämnas annars ofta kan bli ofullständiga samt d) att de begränsningar som finns vid revision bör vara så få som möjligt när det är fråga om tillträde till företaget.

Kalmar anser att handräckningshjälpen genom RSV tar för lång tid och föreslår ett europeiskt datanät för underlättande av kommunikation med andra länders skattemyndigheter och andra institutioner, främst vid EKO-revisioner.

## Reservation av Karl-Gösta Svenson

För snart två år sedan trädde rätts säkerhetsreformen i kraft, vilken baserades på ett enigt kommittébetänkande, Rättssäkerheten vid beskattningen (SOU 1993:62). Synpunkter inhämtades från alla håll och utredningsarbetet bedrevs öppet. Det var politisk enighet kring avvägningen mellan den enskildes rättssäkerhet och det fiskala kravet på effektivitet. Riksskatteverket (RSV) förklarade sig också i sitt remissvar inte ha något att erinra mot förslagen om exempelvis överraskningsrevision och tredjemanskontroll.

Denna kommitté lämnar nu ett oenigt betänkande, som skjuter ett grundskott mot rättssäkerhetsreformen. Härmed skapas djup politisk oenighet mellan de partier som värnar om den enskildes rättssäkerhet och de som bara värnar de fiskala intressena. Rättssäkerheten begränsas till läpparnas bekännelse. Detta innebär att skattemyndigheternas utredningsbefogenheter i framtiden kommer att förändras i takt med den för tillfället sittande majoriteten i Sveriges riksdag. Vidare minskas naturligtvis legitimiteten för kontrollåtgärder som enbart en del av de folkvalda står bakom. Allvarligast är sannolikt att åtgärderna kommer att upplevas kränkande av den grupp mot vilka de är riktade, d. v. s. företagen. En bra skattekontroll skapas tillsammans med företagen och deras representanter, inte genom att man åsidosätter företagares integritet och rättssäkerhet.

Det framställs i bland som att hela skatteförvaltningen skulle varit negativ till rättssäkerhetsreformen. Så är inte fallet. En del ser bara till kontrollintresset, men många inom skatteförvaltningen hälsade reformen välkommen. Själv har jag varit skattetjänsteman i större delen av mitt yrkesverksamma liv och är stark anhängare av integritetsskydd och rättssäkerhet för de människor som åläggs betala skatt, samtidigt som kontrollen måste vara effektiv och befogenheterna tillräckliga för att komma till rätta med dem som inte vill göra rätt för sig. Jag ställer mig exempelvis därför bakom kommitténs förslag om att revisor skall vid taxeringsrevision få ta prov på varor och prova kassa-, räknar- och mätapparatur samt annan teknisk utrustning och i anslutning härtill kompletterande ändringar i tvångsåtgärdslagen.

Jag vill i detta sammanhang ytterligare poängtera RSV:s remissvar avseende rättssäkerhetsreformen. Den uppfattning som RSV uttalat i detta svar bekräftas numera också av den erfarenhet



som hittills vunnits efter reformens genomförande. Skatte myndigheten i Göteborgs och Bohus län har också på en av kommittén ställd enkätfråga uttalat att den nya revisionslagstiftningen har en struktur som underlättar myndighetens kontrollarbete eftersom en klar åtskillnad gjorts mellan samverkan och tvång.

Rättssäkerhetsreformen syftade inte till att ensidigt begränsa myndigheternas befogenheter, utan det var fråga om att nå en balans mellan rättssäkerhet och effektivitet. Skattemyndigheternas befogenheter blev i vissa avseenden både klarare och mer omfattande än tidigare, men under rättssäkra former, bl. a. genom krav på att befogenheterna anges klart i lag och att de blir föremål för domstolskontroll innan åtgärderna genomförs. Den nuvarande ordningen ger enligt min uppfattning tillräckliga befogenheter för en effektiv skattekontroll.

När balansen mellan den enskilde och skattemyndigheten med detta förslag nu allvarligt rubbas, kan rättssäkerhetsreformen komma att ifrågasättas även i den del den ledde till utvidgade befogenheter för skattemyndigheten. Inom skatteförvaltningen finns många som delar min uppfattning och som med oro betraktar ett ensidigt förespråkande av ökade befogenheter på den enskildes bekostnad som ett hot mot skattekontrollens legitimitet. Till exempel fogar skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län följande observandum till sitt svar på kommitténs enkät:

“SKM utgår från att enkäten per definition kommer att ge till resultat att skattemyndigheterna anser sig behöva större kontrollbefogenheter. En målgrupp som har till uppgift att granska andra kommer alltid att kunna ge exempel på hur mycket bättre resultatet skulle bli om befogenheterna ökade. Skattekontrollen är dock inget självändamål. Den är enbart ett av flera medel som står till förvaltningens förfogande för att kunna åstadkomma en korrekt beskattning. Ytterst är beskattningsresultatet beroende på att skattesystemet, skattekontrollen och rättssäkerhetsgarantierna upplevs som rimliga av en överväldigande majoritet av befolkningen. Avvägningen mellan effektivitet och rättssäkerhet måste därför helst ha en mycket bred politisk förankring.”

Hela betänkandet genomsyras av strävan att utöka skattekontrollen genom att kringgå de fundamentala principer som syftar till att skydda den enskildes integritet och förhindra godtycklig maktutövning. Det saknas en principdiskussion angående rättssäkerheten vid beskattningen. Jämförelsen med reglerna i några andra länder är ytlig och ger en otillräcklig bild av hur förfarandet fungerar. Slutsatserna att man i andra länder har större befogenheter än de svenska myndigheterna är minst sagt häpnadsväckande. Den omständigheten

att de andra ländernas skattemyndigheter inte har sådana tvångsmedel som de svenska myndigheterna förfogar över viftas enkelt bort. Det är just kopplingen mellan taxeringskontrollens omfattning och att befogenheterna kan genomdrivas med tvångsåtgärdslagen som medför att de svenska befogenheterna är så genomgripande. Man kan inte bara plocka russinen ur kakan från varje land och sätta ihop dem till den mest integritetskränkande kontrollen i vår del av världen. Det fordras att man samtidigt beaktar nackdelarna ur kontrollsynpunkt i varje land. En harmonisering med utländska skattemyndigheters befogenheter kommer nog i stället att leda till att svenska myndigheter förlorar kontrollbefogenheter.

Förklaringen till att rättssäkerheten nu skall eftersättas till förmån för ökade formella befogenheter är sannolikt att förslagen i första hand är riktade mot småföretagen, d. v. s. en intressegrupp som inte är särskilt stark i den offentliga debatten. Samtidigt riktas nu en charmoffensiv mot företagarna, eftersom Sverige behöver fler och växande småföretag. Det borde lett kommittén till uppfattningen att man inte kan rikta sådan misstro mot samma grupp att man berövar företagarna sina fri- och rättigheter. Särskilt osmakligt är det att läsa de avsnitt där kommittén försöker få det att framstå som att inskränkningarna i integritetsskyddet för företagen sker för deras eget bästa. Företagen vill ha en bra service från skattemyndigheterna, men det skall då erbjudas dem, inte ske genom att skattemyndigheterna tvingar dem till underkastelse.

### *Kontroll av handlingar under löpande beskattningsår*

Kommittén föreslår att 3 kap. 8 § TL m. fl. motsvarande lagrum ändras så att skattemyndigheten får besluta om revision för att även kontrollera det löpande beskattningsårets räkenskaper och andra handlingar. Vad som uttalas i det följande om att revisionsinstitutet utvidgas utanför sitt ändamål och mer antar formen av fishing expeditions blir ännu tydligare.

Först bör påpekas att nuvarande ordning beskrivs felaktigt när det kategoriskt påstås att revision av löpande års handlingar inte är möjlig. I förarbetena till den nuvarande lagstiftningen (prop. 1993/94:151 sid 167 och SOU 1993:62 sid 249) sägs att endast sådana handlingar som behövs för att kontrollera att deklara- 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, d. v. s. har någon



relevans vid denna revision. Det kan t. ex. vara fallet vad avser årsskiftesfakturering, inventarie- och lagerkontroll m. m. Att revision inte får ske av löpande beskattningsår innebär således en begränsning av målet med revisionen snarare än medlen för denna, sägs det avslutningsvis.

Vad som däremot är otillåtet är en kontroll av bokföring, handlingar m.m. som inte har någon betydelse för kontroll av att skatt- eller uppgiftsskyldigheten har fullgjorts. Detta har naturligtvis motiverats av de ovan nämnda behovs- och proportionalitetsprinciperna. Det saknas helt enkelt något försvarbart ändamål med kontrollen. Förslaget i detta betänkande syftar till att ge skattemyndigheterna befogenhet att kontrollera företagshandlingar utan sådant samband mellan befogenheter och ändamål. Det är inte heller här fråga om revision i vanlig mening, utan om en fristående granskning av bokföring och andra handlingar. Motivet för förslaget anges vara ambitionen att förebygga brott, främst avseende s. k. skalbolag. Det är fullständigt häpnadsväckande att höra dessa skäl, eftersom revision kan ske för varje form av kontrollbehov. Man söker till slut skapa det hypotetiska fallet att skalbolaget avregistreras både för mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter samtidigt som det ändrar räkenskapsår. "Bolagsplundrare kan agera ostört utan att beskattningseffekterna kan kontrolleras", säger kommittén.

Detta är en oriktig bild av regelsystemet och det förefaller som att kommittén inte vill förstå hur nuvarande lagstiftning kan och skall användas. Till exempel kan skatterevision i fråga om mervärdesskatt ske efter varje beskattningsperiod hos var och en som är eller kan antas vara bokföringsskyldig etc (17 kap. 7 § mervärdesskattelagen). Samma sak gäller avseende andra skatter och avgifter. Förekommer misstanke om brott kan husrannsakan och beslag enligt rättegångsbalken tillgripas dessförinnan.

Det finns ingen skatt att säkra innan beskattningsåret eller annan beskattningsperiod gått till ända (4 § betalningssäkringslagen). Enligt Rättssäkerhetskommitténs förslag fick en revision inledas när det beskattningsår som skulle kontrolleras gått till ända under förutsättning att boksluts- och deklarationsarbetet inte hindrades (se förslag till bestämmelser i SOU 1993:62 sid 25). I propositionen ändrades av okänd anledning dock rekvisitet till att avse omfattande revisioner. Lagtexten blev således mer begränsad än vad som åsyftades.

Förutom i de angivna exemplen, vilka kan åtgärdas med revision efter beskattningsårets utgång, finns det från kommitténs sida ett allmänt önskemål att få tillgång till årets företagshandlingar för att se om man hittar något eller kan se att något är på väg att gå fel. Vidare anförs, i fråga om mervärdesskatten, att det kan ifrågasättas

om skattemyndigheten verkligen kan uppfylla åtagandena enligt EG-rätten. Det senare påståendet är svagt motiverat och borde föranlett kommittén att utreda frågan närmare. Med hänsyn till att stora variationer förekommer inom EG och då skattemyndigheterna i andra länder inte kan gå ut och tvångsomhänderta handlingar enbart med hänvisning till EG-förordningen, är påståendet sannolikt felaktigt.

Det är viktigt att betona att revisionsreglerna också anger förutsättningarna för tvångsåtgärderna enligt tvångsåtgärdslagen och att revisioner kan genomdrivas med tvång. Tänk om man i något annat sammanhang föreslog att alla privata handlingar är tillgängliga för kontroll även om det ligger utanför ändamålet med kontrollen. Ibland verkar det som om man blivit fartblind på skatteområdet. Mycket befogenheter leder till krav på nästan total kontroll över allt och alla. Det är mest osmakligt att detta delvis motiveras med att man ser till företagarnas bästa. Skatteförvaltningen kan när som helst erbjuda alla företag frivillig och gratis kontroll av räkenskaperna. Detta kunde vara en välkommen serviceåtgärd. Sådan service fordrar emellertid inte att "servicen" skall tillhandahållas med tvång om så fordras. Sveriges företag och företagare får ges förtroendet att avgöra om de vill ha gratis hjälp eller inte. Jag avvisar således kommitténs förslag. Det innebär att nuvarande förbud att granska löpande beskattningsår avseende hela skatteområdet fortfarande skall gälla, utom då sådan granskning liksom i dag behövs för kontroll av att skatt- eller uppgiftsskyldighet fullgjorts.

### *Tredjemansrevisioner och fishing expeditions*

Genom rättssäkerhetsreformen blev det klart att en revision endast får företas i syfte att kontrollera att ett företag eller annan näringsidkare har fullgjort sin egen deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt. När man vill ha uppgifter från någon annan än den som skall revideras får man förelägga sådan tredje man att inkomma med uppgifter. Tidigare kom revisionsinstitutet att utnyttjas även för denna typ av kontroll, men i själva verket är det inte fråga om en revision i egentlig mening, utan om att samla in uppgifter avseende en annan person. En sådan uppgiftsinsamling bör därför inte kallas revision.

Nu föreslås ett återinförande av möjligheten att företa tredjemanskontroll genom revision. Man frågar sig naturligtvis varför, eftersom man redan idag har möjlighet att få uppgifter från tredje man, utan att skattemyndigheten själv bereder sig tillgång till alla



tredje mans handlingar. Det anförs att det är svårt att i förväg precisera alla de handlingar som har samband med viss rättshandling. Detta måste emellertid vara felaktigt, eftersom man t. o. m. kan begära alla handlingar avseende en viss rättshandling eller viss person. Det egentliga syftet är att fritt kunna söka efter uppgifter i företagets arkiv, utan att behöva motivera det vare sig för domstol eller den undersökte. I sin vidaste form syftar denna möjlighet till att kunna leta uppgifter hos företagen, utan att ens veta vad man söker eller vem man söker uppgifter om, s. k. generella revisioner. Detta utgör ett skolexempel på vad som brukar kallas fishing expedition. Det bör tilläggas att det inte i något av dessa fall fordras misstanke om brott eller dylikt.

I en demokratisk rättsstat får myndigheter aldrig ges godtyckliga befogenheter, utan de måste vara väl avgränsade och framgå av lag. En mycket viktig princip vid integritetskränkande myndighetsutövning är att åtgärden står i proportion till ändamålet (se 2 kap. 12 § RF). Behovs- och proportionalitetsprincipen skall iakttas (SOU 1984:54 sid 77 och SOU 1993:62 sid 169). Den enskilde måste också normalt veta vad som söks hos honom och varför. Fordras det av mycket speciella skäl att den enskilde inte får sådan information bör beslutet fattas av domstol, som på så sätt bevakar den enskildes rätt (jfr förfarandet vid t. ex. hemlig teleövervakning och tvångsåtgärd enligt tvångsåtgärdslagen).

En generell befogenhet för skattemyndigheterna att efter eget gottfinnande kunna bereda sig tillträde till ett företag och söka information i företagets handlingar, vanliga handlingar såväl som ADB-lagrad information, för att se om man hittar något intressant om någon annan är naturligtvis ett klart brott mot dessa principer. Det är minst sagt anmärkningsvärt att en svensk kommitté vågar föreslå en sådan befogenhet för skatteförvaltningen på 1990-talet.

Man säger att det knappast kan föreligga någon avgörande skillnad i rättssäkerhets- eller integritetskränkingshänseende mellan en tredjemansrevision och annan revision. Detta är förvånande. Normalt görs i vårt liksom i andra rättssystem åtskillnad mellan kontrollåtgärder mot den som är misstänkt, skattskyldig, avgiftsskyldig, uppgiftsskyldig etc och kontrollåtgärder mot andra som kan tänkas ha information om viss person. I enlighet härmed drog Rättssäkerhetskommittén en skiljelinje mellan kontroll att man själv fullgjort sina skyldigheter och tredjemanskontroll. I SOU 1993:62 sid 172 sägs bl. a. följande:

“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.”

Jämför man med befogenheterna under en skattebrottsutredning, d. v. s. när det verkligen föreligger en brottsmisstanke, framgår åtskillnaden tydligt. Hos annan än den som skäligen kan misstänkas för brottet må husrannsakan företas endast om brottet förövats hos honom eller den misstänkte gripits där eller eljest synnerlig anledning förekommer att man skall påträffa föremål som får tas i beslag eller att annan utredning om brottet vinnas. På motsvarande sätt finns särskilda restriktioner för tredjemansundersökningar vid konkurrensutredningar (se 48 § konkurrenslagen).

Den bristande förståelsen för denna typ av distinktioner är skrämmande. Överfört på alla andra områden i vårt rättssystem skulle det leda till att åtminstone företagen när som helst skulle kunna bli utsatta för myndighetskontroll utan särskilda skäl för allehanda allmänna intressen. Det är anmärkningsvärt att skattemyndigheterna skall ha bättre tillgång till privata handlingar än vad t. ex. polis och åklagare har under en skattebrottsutredning. Det bör i sammanhanget påpekas att 2 kap. 6 § RF också gäller företagslokaler och att lagrådet tidigare framhållit vikten av att revisionsinstitutet ges en klar och tydlig utformning och att tillämpningen präglas av urskillning och restriktivitet (se SOU 1993:62 sid 155-157).

För närvarande kan tredjemansinformation begäras via ett föreläggande. Det finns till och med möjligheter att företa överraskande tredjemanskontroller under vissa förutsättningar när det är befogat i det enskilda fallet. För att skapa en god balans mellan skattemyndigheten och de enskilda, skall sådana beslut fattas av domstol. Enligt förslaget blir det skattemyndigheten som avgör när man skall kunna bereda sig tillträde till ett företags lokaler för att företa en tredjemanskontroll och huruvida den reviderade skall upplysas om vad kontrollen avser. Tredskas den reviderade riskerar han vite eller en tvångsrevision. Frågan om huruvida en tredjemansrevision är befogad eller ej skall enligt förslaget inte beslutas av domstol (bl. a. föreslås 10 § tvångsåtgärdslagen slopad).



De invändningar mot nuvarande ordning, som har framförts från skatteförvaltningen är av karaktären att det anses vara något mer arbetskrävande att skicka ett föreläggande i stället för att åka till företaget och själv leta fram uppgifterna. Ett flertal skattemyndigheter anser dock att föreläggandena fungerar bra och t. o. m. är en arbetsbesparande kontrollmetod. Det påpekas också från flera håll att det är ännu för tidigt att avgöra om reglerna behöver justeras i något eller några avseenden. En hel del av de från skattemyndigheterna anförda frågeställningarna får närmast ses som övergångsproblem som minskar i takt med vanan att hantera tredjemanskontrollen. Jag anser således att tredjemanskontrollen skall behållas i nuvarande form.

#### *Överraskningsrevision utan domstolskontroll*

Det ur rättssäkerhetssynpunkt mest stötande förslaget är att kommittén vill göra det möjligt att kringgå rättssäkerhetsgarantierna i tvångsåtgärdslagen. Huvudprincipen i rättssäkerhetsreformen var att skapa en klar skiljelinje mellan samverkansrevision och tvångsåtgärder. Den enskilde skall aldrig sväva i tvivelsmål om huruvida det är fråga om det ena eller det andra. I det senare fallet skall de i lag stadgade förutsättningarna för tvångsåtgärder föreligga. Förslaget att underrätta den enskilde om revision först i samband med att man knackar på hos honom, för att på så sätt få till stånd en överraskningsrevision utan föregående domstolsprövning, är inget annat än att kringgå dessa rättssäkerhetsgarantier.

Tanken är att den enskilde inför denna situation kapitulerar och "ger sitt samtycke" till överraskningsrevisionen. ("Om den reviderade inte motsätter sig revisionen då han får underrättelsen, kan revisionen genomföras i samverkan enligt reglerna i TL", sägs det.) Motsätter sig den skattskyldige en överraskningsrevision får skattemyndigheterna pröva om förutsättningarna för tvångsrevision är uppfyllda. Härvid kommer myndigheten i den situationen att det blir fråga om ett interimistiskt beslut, om man finner att sabotagerisk föreligger. Sådant beslut fattas av granskningsledaren och således undviks den föregående prövningen av länsrätten.

Det var illa nog att vissa inom skatteförvaltningen, trots klara JO-uttalanden häremot, före rättssäkerhetsreformen trodde att man kunde utnyttja överraskningseffekten och den enskildes underlägsna situation. Åtgärden att nu lagstadga möjligheten är förvånande och uppseendeväckande och står i stark kontrast till rättssäkerhetsgarantierna inom t. ex. brottsbekämpningen.

Vid brottsutredningar, t. ex. avseende mord, rån eller skattebrott, kan en motsvarande tvångsåtgärd komma i fråga, nämligen husrannsakan. För att skydda den enskilde mot omotiverade integritetsintrång finns en regel i 28 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken som stadgar: "Ej må för husrannsakan hos den misstänkte i något fall åberopas hans samtycke, med mindre han själv begärt åtgärden." Detta torde för övrigt vara en grundläggande mänsklig rättighet som skyddas enligt artikel 6 i Europakonventionen till skydd för de mänskliga rättigheterna. Kommitténs förslag som syftar till att göra det möjligt att överraska den enskilde med ett beslut om revision och få till stånd ett samtycke, med det förtäckta hotet att tvångsåtgärder annars kan tillgripas, är inget annat än att sätta denna princip åt sidan. Det var så den tidigare ordningen med bevissäkringslagen fungerade. Beslut om bevissäkring "behövde" därför bara fattas i några fall per år. (Se vidare SOU 1993:62 sidorna 153, 155-160, 163-164, 170-172, 183-184 och 193.) Enligt förslaget skall beslutet att överraska dessutom tillkomma den enskilde revisorn. Ett mer flagrant fall av försök att lagfästa godtycklig myndighetsutövning torde man få leta efter.

### *Tredjemansföreläggande*

Kommittén föreslår att stadgandet i 3 kap. 50 a § andra stycket och motsvarande bestämmelser i mervärdesskattelagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och tullagen föreslås upphävd, med motiveringen att bestämmelsen i praktiken är en tredjemansrevision och därför är obehövlig. Detta är emellertid felaktigt.

Om den enskilde föreläggs att samla in uppgifter om tredje man kan han enligt den nuvarande bestämmelsen ställa handlingar till skattemyndighetens förfogande i stället för att själv samla in uppgifterna. Det innebär att den skattskyldige ges en valrätt för att undvika onödiga kostnader i samband med en sådan kontroll. Med kommitténs förslag kan den skattskyldige inte längre välja att avstå från detta merarbete, utan kan till och med föreläggas vid vite att fullgöra sådan uppgiftsinsamling.

Även detta förslag syftar således till att försämra möjligheterna för den enskilde och stärka skattemyndigheternas maktbefogenheter. Tillsammans med förslaget om tredjemansrevision skall endast skattemyndigheten kunna välja vad som är mest förmånligt för myndigheten och således kunna åsamka den skattskyldige stora



kostnader för uppgiftsinsamling. Jag anser sålunda att förslaget inte bör leda till lagstiftning.

I konsekvens med vad jag ovan uttalat om revision under löpande år avvisar jag också kommitténs förslag att ge skattemyndigheterna rätt till föreläggande om uppgift om det löpande beskattningsåret och om löpande perioder.

### *Ändringar av tvångsåtgärdslagen*

Tvångsåtgärdslagen har ännu inte varit i kraft två år. Någon stabil praxis har ännu inte utbildats och skattemyndigheterna får i huvudsak bifall till sina begärda åtgärder. Det finns därför ingen som helst anledning att ändra riskrekvisitet från påtaglig risk till särskild risk.

### *Kontroll enligt tullagen*

De av kommittén redovisade ändringarna av tullagen visar enligt min mening att förvirringen avseende vilka regler som konstituerar rätt att företa en överraskningsrevision är total. Tullen har haft den uppfattningen att ändringarna av bestämmelserna som gjordes med den nya tullagen skulle lett till att tullen återfick några "befogenheter". Rätten att bestämma tid och plats för revisionen innebär inte att man kan överraska någon och tvångsvis genomföra en revision. Dessutom var denna missuppfattning främst kopplad till stadgandet att den enskilde skulle tillhandahålla handlingarna "genast". Missuppfattningen är uppenbarligen svår att utrota, trots att den har vederlagts ett flertal gånger, bl. a. av justieombudsmannen (JO:s ämbetsberättelse 1982/83 sid 305 och Hedberg i Skattenytt 1986 sid 119), av Rättssäkerhetskommittén (SOU 1993:62 sid 151-152) och av experter på området (Hultqvist i Svensk Skattetidning 1994 sid 464-466). Min bedömning är således att tullen inte har de befogenheter den tror sig ha.

Vidare är hänvisningen till tullkodexen anmärkningsvärd. Tullen har uppenbarligen använt kodexen på det sätt som gagnat dess intresse, d. v. s. som argument för att få självständiga befogenheter. Liksom i andra länder kan vi i Sverige själva bestämma om vissa av tullens mer integritetskränkande kontroller skall föregås av domstolsprövning eller liknande. Detta påpekas också av kommittén. Tullagen ger tillsammans med tvångsåtgärdslagen tillräckliga befogenheter för att uppfylla kraven på kontroll.

Min ståndpunkt i denna fråga sammanfaller sålunda med vad jag ovan framhållit, nämligen att tullen varken behöver extra tvångsbefogenheter eller större möjligheter att företa tredjemanskontroll än vad den fick med rätts säkerhetsreformen. Jag ställer mig därför avvisande till förslaget att tillåta "överraskningsrevisioner" och tredjemansrevisioner. Däremot bör tullagens bestämmelser åter harmonieras med nuvarande lydelse av taxeringslagen för att om möjligt undanröja varje tvivel avseende tullens befogenheter.

#### *Granskningen av personuppgifter*

Kommittén föreslår ändringar som strider mot dataskyddsdirektivet och som f. n. behandlas av datalagsutredningen. Kommitténs ställningstagande förstärker ytterligare mitt påstående att utökad skattekontroll sker till pris av godtycklig maktutövning och att den enskildes integritet inte skyddas. Jag avvisar därför kommitténs förslag.



Men så långt som möjligt bör man undvika att uttrycka sig i sådana termer som "företag", "koncern" eller "större företag" eftersom det kan ge uppfattningen att det handlar om ett stort antal företag. Detta är inte nödvändigtvis fallet. Det är också viktigt att uttrycka sig tydligt och tydligt förstås. Detta gäller särskilt när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna.

#### Ändring av lagtexten

Enligt förslaget ska den nya bestämmelsen i 10 § om kontrollerna i förhållande till de företag som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna.

#### Konkret utvärdering

De av kommittén redovisade förslagen innebär att de företag som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna.

Vad är nämligen den omfattning som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna. Detta gäller också när man uttrycker sig om den omfattning som omfattas av kontrollerna.

## Särskilt yttrande av Per Kjellsson

En tullrevision är inte samma sak som en taxeringsrevision. En tullrevision är ett led i det gränsskydd som tullen upprätthåller för nationen och för gemenskapen. Ett skydd som inte endast syftar till att fastställa och uppbära tullar för gemenskapen samt skatter och avgifter för nationen, utan även att upprätthålla nationella och gemenskapsrättsliga in- och utförselrestriktioner samt att samla in underlag för utrikeshandelsstatistiken. Tullrevisionsinstitutet måste ses i belysning av detta förhållande.

Den traditionella tullkontrollen är en mur med en eller flera portar genom vilka alla varor som förs in till eller ut från området måste passera och där tulltjänstemännen kontrollerar varorna och uppbär pålagor innan varorna släpps vidare. När tullkontroll utövas på det sättet finns inte något behov för tullrevision. Emellertid medför ett sådant system, vid sidan av ett flertal fördelar ur kontrollsynvinkel, även nackdelar i form av att vid stora varuflöden blir tullkontrollen en flaskhals där flödet stoppas upp, till skada för handeln. I syfte att underlätta för näringslivet har därför i Sverige liksom i många andra länder införts förenklade förfaranden av olika slag. Sverige har därvid gått längre än de flesta andra länder.

Vid större delen av den kommersiella importen till Sverige från tredje land används det förenklade förfarandet hemtagning. Detta innebär att en importör som medgetts tillstånd att vara hemtagare efter att ha lämnat en anmälan får "ta hem" och förfoga över de importerade varorna. Importören skall därefter inkomma med en kompletterande deklaration på vilken tull samt andra skatter och avgifter kan beräknas. Detta är ett smidigt system som bygger på förtroende för importören, men även på möjligheten att göra kontroll i efterhand genom revision.

Det kan vidare konstateras att möjligheten till effektiv efterkontroll i form av revision sågs som en förutsättning för riksdagens införande av tulldatasystemet och möjligheten att lämna deklaration elektroniskt med förenklade krav på uppvisande av styrkande handlingar.

Tullrevisionen är således ett komplement till den fysiska gränskontrollen som gör det möjligt att, till fördel för näringslivet, låta på kontrollen vid själva gränspasseringen.

Att tullen har, och skall ha, långtgående befogenheter för kontroller vid gränsen mot tredje land synes inte vara ifrågasatt. Tullrevisionen är inget annat än ett utflöde av gränskontrollen och tullens befogenheter att genomföra sådana kontroller bör ses ur detta perspektiv.



Före den 1 juli 1994 hade tullen liksom skattemyndigheterna rätt att bestämma tid och plats för genomförande av revision. Den 1 juli 1994 togs den rätten ifrån myndigheterna och de hänvisades till att vända sig till domstol om en önskad revision inte kunde genomföras i samverkan med den reviderade.

I samband med det svenska medlemskapet i EU återgavs tullen, men inte skattemyndigheterna, möjligheten att bestämma tid och plats för revision om det är nödvändigt. Huvudregeln att revision skall genomföras i samverkan ändrades dock inte. Inte heller togs möjligheten att använda mindre ingripande åtgärder så som vite eller åtgärder enligt den 1994 införda lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet bort.

Tullen gavs samtidigt tillbaka möjligheten att vid revision kontrollera varor, vilket är en oundgänglig del i en tullrevision.

Vid de ändringar som gjordes 1994 var utgångspunkten vad man ansåg vara en lämplig ordning för taxeringsrevision och samma ordning föreslogs för tullrevision utan beaktande av tullrevisionens särskilda karaktär.

Nu har det kunnat konstateras att den ordning som tillskapats med taxeringsrevisionen i tankarna inte varit tillfyllest för skattemyndigheternas behov. Kommittén lämnar förslag till behövliga förbättringar för skattemyndigheterna, men gör beträffande tullrevisionen samma misstag som tidigare gjorts. Kommittén ser tullrevisionen som en taxeringsrevision.

Kommittén anser därför att tullmyndighets rätt att vid behov bestämma tid och plats för revision bör upphävas och att tullen åter skall hänvisas enbart till lagen om tvångsåtgärder när en revision inte kan genomföras i samverkan.

Jag kan dela den uppfattningen att det är en egendomlig ordning att både ha möjligheten att själv besluta att genomföra en revision utan den reviderades samtycke och möjligheten att använda sig av lagen om tvångsåtgärder. Den naturliga åtgärden för att rätta till detta är dock att inte längre göra lagen om särskilda tvångsåtgärder vid beskattningsförfarandet tillämplig på tullrevisioner. Detta är en naturlig följd redan av att tullrevisionen avser mer än enbart ett beskattningsförfarande.

72 § tullagen skulle kunna ges följande lydelse:

“En revision skall så långt möjligt drivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. Revisionen skall ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårigheter. Om

revisionen inte verkställs hos den reviderade skall handlingarna på begäran lämnas till revisorn mot kvitto.

Även om den reviderade inte ger sitt medgivande får revisionen verkställas om det finns påtaglig risk för att sådant som bör granskas undanhålls eller förvanskas om revisionen genomförs på annan plats eller vid annan tidpunkt. Revision får inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl 8.”

Det är att märka att målet för tullrevision är inte allt för små företag. Att ett enmansföretag skulle bli föremål för en tullrevision är i det närmaste uteslutet. De eventuella synpunkter man kan ha på tillämpligheten av Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna vid taxeringsrevision på sådana företag är därför inte tillämpliga på tullrevision.

Den ovan föreslagna lydelsen torde även uppfylla de krav på lagform och beaktande av proportionalitetsprincipen som regeringsformen kan ställa.

### Tredjemanrevision

Kommittén föreslår att tredjemanrevision återinförs. Skattmyndigheterna skall därvid enbart kunna ingripa om eller vad som granskas. Det betyder att Europeiska parallella kontroller, d.v.s. utarbete av uppgifter som en förberedande kontroll av andra än den som skall revideras, återigen skulle bli tillåtna och det utan några som helst restriktioner.

För att en sådan insatstyp av tredjemanrevision skall vara acceptabelt skall också kravet på rättssäkerhet skall, enligt min mening, uppgå till att det är reviderat om vem eller vad som granskningen avser.

Vad kommittén uttrycker sig i fördraget har de flesta skattmyndigheterna i västvärlden ansett som värdig uppgift att borttagande av tredjemanrevision innebär effektivitetsförminskning. Detta kan säkert dock förstås med att frågeställningen varit ledande, men naturligtvis även på ett mer snett på verkliga hinder. Ser man närmare på vad skattmyndigheterna anfört som hinder antar jag att de flesta av dessa beror på att om myndigheterna vid tredjemanrevision bör utreda om eller vad som skall kontrolleras.

Kommittén förutser att tredjemanrevision är tillåten i Norge, Danmark, Finland, Nederländerna, Tyskland och Österrike.





## Särskilt yttrande av Kerstin Nyquist

Det regelverk som skatteflyktskommittén enligt direktiven haft att ompröva har varit i kraft sedan juli 1994. De erfarenheter av tillämpningen som skattemyndigheterna redovisat till komittén i enkätsvar sommaren 1995 är därför tämligen färska. Det framgår också av de svar som kommit in till kommittén att det förekommit en hel del missförstånd vad gäller reglernas användning. Enligt min mening manar detta till att man bör vara ytterligt försiktig med ändringar i den gällande lagstiftningen. En lagstiftning som i huvudsak antogs under stort samförstånd.

De ändringar som kommittén föreslår är i vissa delar onödigt långtgående och obehövligen samt leder till ökad rättsosäkerhet. I följande delar ställer jag mig därför inte bakom kommitténs förslag.

### *Tredjemansrevision*

Kommittén föreslår att tredjemansrevision återinförs. Skattemyndigheten skall därvid inte behöva ange vem eller vad som granskas. Det betyder att även s. k. generella kontroller, d.v.s. insamlande av uppgifter som en förberedande kontroll av andra än den som skall revideras, återigen skulle bli tillåtna och det utan några som helst restriktioner.

För att ett återinförande av tredjemansrevision skall vara acceptabelt med hänsyn till kravet på rättssäkerhet skall, enligt min mening, uppgift lämnas till den som revideras om vem eller vad som granskningen avser.

Vad beträffar behovet av lagändring har de flesta skattemyndigheterna i kommitténs enkätundersökning uppgett att borttagandet av tredjemansrevision inneburit effektivitetsförluster. Detta kan säkert delvis förklaras med att frågeställningen varit ledande, men naturligtvis även av att man stött på verkliga hinder. Ser man närmare på vad skattemyndigheterna anfört som hinder anser jag att de flesta av dessa undanröjs även om myndigheterna vid tredjemansrevision har att ange vem eller vad som skall kontrolleras.

Kommittén framhåller att tredjemansrevision är tillåten i Norge, Danmark, Finland, Nederländerna, Tyskland och Österrike.



Av den undersökning av utländsk rätt som kommittén genomfört framgår dock att när det gäller Danmark, Finland, Nederländerna och Tyskland krävs det särskilda förutsättningar eller förfaranden när det saknas uppgift om vem som skall kontrolleras eller vid genomförandet av masskontroll.

När tredjemansrevision tidigare kritiserats i olika sammanhang har också kritiken främst riktats mot skattemyndigheternas möjlighet att genomföra revision utan angivande av vem eller vad som kontrolleras.

När revisionsreglerna ändrades 1988 och s. k. generell revision infördes uttalande sig lagrådet (prop 1987/88:65, s ) starkt kritiskt och anförde bl a följande:

“ 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.”

En restriktiv tillämpning av institutet tredjemansrevision kräver, enligt min mening, att den reviderade åtminstone skall ha möjlighet att ta ställning till vilken kontroll skattemyndigheten vill göra. För att kunna göra det krävs att myndigheten anger vilken eller vilka som skall kontrolleras eller vilka rättshandlingar som eftersöks. Den reviderade har då möjlighet att ta ställning till om han vill samarbeta eller ej. För det fall ett sådant krav medför svårigheter för skattemyndigheterna finns möjlighet att – efter domstolsprövning – vidta revision utan uppgiftslämnande med tillämpning av 10 § tvångsåtgärdslagen.

Kommittén anser att tillämpningen av 10 § tvångsåtgärdslagen innebär problem genom att det krävs att det skall kunna befaras att utredningen skulle försvåras av att den som åtgärden genomförs hos underrättas om kontrollen.

Kommitténs farhågor i detta avseende motsägs dock av uttalanden i specialmotiveringen till nämnda paragraf, prop 1993/94:151, s 157, där bl a följande sägs.

“Som exempel på när det kan befaras att utredningen kan försvåras av ett föreläggande kan nämnas om det finns risk att den förelagda saboterar utredningen själv eller genom att varsko den som uppgifterna

avser. Beviskravet för detta bör sättas relativt lågt. Det bör räcka med en allmän bedömning av om uppgifterna är av sådan art att sabotagerisk typiskt sett kan antas föreligga. Det är således inte nödvändigt med en mer konkret sabotagerisk i det enskilda fallet.“

Vid ett återinförande av tredjemansrevision anser jag således att det måste krävas att den reviderade får veta vem eller vad som skall kontrolleras. Om inte är vi tillbaka till det tidigare starkt kritiserade systemet där den reviderade inte underrättades om vad åtgärden hade för närmare syfte och det hela i stället kom att framstå som en s k fishing expedition. Det har inte heller visats att det finns behov av ett sådant system.

### *Tredjemansföreläggande*

Kommittén föreslår att 3 kap. 50 a § andra stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) och motsvarande bestämmelser i mervärdeskattelagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och tullagen upphävs. Stadgandet ger den som föreläggs möjlighet att ställa nödvändiga handlingar till skattemyndighetens förfogande för granskning, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det. Motiveringen till detta är att stadgandet lagtekniskt inte hör hemma i LSK och att det eventuellt blir överflödigt vid ett återinförande av tredjemansrevision.

Enligt det nuvarande stadgandet i LSK ges dock den som föreläggs en valmöjlighet när skattemyndigheterna kräver in uppgifter som medför en betydande arbetsinsats för att sammanställa. Med kommitténs förslag förlorar den som utsätts för tredjemanskontrollen denna valmöjlighet. Det kan inte vara rimligt att endast skattemyndigheterna skall ha möjlighet att välja kontrollform i dessa fall. Den enskilde, som har att lämna uppgifter i egenskap av tredje man, kan komma att tvingas utföra en betydande arbetsinsats som medför stora kostnader utan att han har rätt att i stället välja att skattemyndigheterna utför uppgiften. Någon lagändring bör enligt min mening således inte ske.

### *Riskrekviset*

Kommittén föreslår att rekviset påtaglig risk i tvångsåtgärdslagen ändras till särskild risk.



Den föreslagna ändringen bör enligt min mening inte genomföras eftersom den är obehövlig och förmodligen skulle leda till ökad osäkerhet vid den praktiska tillämpningen.

Anledningen till kommitténs förslag till ändring av rekvisitet är att man vill ändra det förarbetsuttalande som säger att en omständighet, som kan tyda på sabotagerisk, är tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden (prop 1993/94:151, s 155). Bakgrunden till detta är att Kammarrätten i Stockholm i en dom den 16 juni 1995, mål nr 5669-1995, avslog skattemyndighetens yrkande om tvångsåtgärd. I domskälen sägs att det undandragna skattebeloppets storlek kan synas något osäker. Med tillämpning av proportionalitetsprincipen uttalar dock domstolen att man inte bara bör beakta storleken på befarade undandraganden utan i än högre grad möjligheten till andra åtgärder för att bestämma ett underlag för taxering. Kammarrätten fann att vid denna prövning saknades förutsättningar att bifalla skattemyndighetens talan.

Enligt min mening bygger kommitténs förslag till ändring på en mycket långtgående tolkning av en kammarrättsdom. Oavsett detta kan man ifrågasätta om en tolkning av denna typ av förarbetsuttalande i en enstaka kammarrättsdom – innan någon vägledande praxis från Regeringsrätten kommit – bör föranleda en så långtgående åtgärd som lagändring.

Kommittén påstår inte ens att det skulle finnas några andra skäl till ändring av riskrekvisitet. Det förefaller också ganska naturligt eftersom skattemyndigheterna hittills fått bifall till sina ansökningar i 60 av de 70 mål där domstol prövat riskrekvisitet. Det är inte heller flera än fyra skattemyndigheter som i kommitténs enkätundersökning uttalat att man upplevt problem med rekvisitet påtaglig risk.

Osäkerheten vid tillämpningen skulle enligt min uppfattning öka med den föreslagna ändringen. Det nuvarande rekvisitet bör därför behållas och Regeringsrättens påbörjade praxis bör få fortsätta att fylla ut gällande rätt på området.



# Statens offentliga utredningar 1996

## Kronologisk förteckning

---

1. Den nya gymnasieskolan – hur går det? U.
  2. Samverkansmönster i svensk forskningsfinansiering. U.
  3. Fritid i förändring.  
Om kön och fördelning av fritidsresurser. C.
  4. Vem bestämmer vad? EU:s interna spelregler inför regeringskonferensen 1996. UD.
  5. Politikområden under lupp. Frågor om EU:s första pelare inför regeringskonferensen 1996. UD.
  6. Ett år med EU. Svenska statstjänstemäns erfarenheter av arbetet i EU. UD.
  7. Av vitalt intresse. EU:s utrikes- och säkerhetspolitik inför regeringskonferensen. UD.
  8. Batterierna – en laddad fråga. M.
  9. Om järnvägens trafikledning m.m. K.
  10. Forskning för vår vardag. C.
  11. EU-mopeden. Ålders- och behörighetskrav för två- och trehjuliga motorfordon. K.
  12. Kommuner och landsting med betalnings-svårigheter. Fi.
  13. Offentlig djurskyddstillsyn. Jo.
  14. Budgetlag – regeringens befogenheter på finansmaktens område. Fi.
  15. Union för både öst och väst. Politiska, rättsliga och ekonomiska aspekter av EU:s sjätte utvidgning. UD.
  16. Förankring och rättigheter. Om folkomröstningar, utträdesrätt, medborgarskap och mänskliga rättigheter i EU. UD.
  17. Bättre trafik med väginformatik. K.
  18. Totalförsvarspliktiga m95. Förslag om jobb/studier efter muck, bostadsbidrag, dagpenning, försäkringar. Fö.
  19. Sverige, EU och framtiden. EU 96-kommitténs bedömningar inför regeringskonferensen 1996. UD.
  20. Samordnad rollfördelning inom teknisk forskning. U.
  21. Reform och förändring. Organisation och verksamhet vid universitet och högskolor efter 1993 års universitets- och högskolereform. U.
  22. Inflytande på riktigt – Om elevers rätt till inflytande, delaktighet och ansvar. U.
  23. Kartläggning och analys av den offentliga sektorns upphandling av varor och tjänster med miljöpåverkan. N.
  24. Från Maastricht till Turin. Bakgrund och övriga EU-länders förslag och debatt inför regeringskonferensen 1996. UD.
  25. Från massmedia till multimedia – att digitalisera svensk television. Ku.
  26. Ny kurs i trafikpolitiken + Bilagor. K.
  27. En strategi för kunskapslyft och livslångt lärande. U.
  28. Det forskningspolitiska landskapet i Norden på 1990-talet. U.
  29. Forskning och Pengar. U.
  30. Borgenärsbrotten – en översyn av 11 kap. brottsbalken. Fi.
  31. Attityder och lagstiftning i samverkan + bilagedel. C.
  32. Möss och människor. Exempel på bra IT-användning bland barn och ungdomar. SB.
  33. Banverkets myndighetsroll m.m. K.
  34. Aktiv arbetsmarknadspolitik + expertbilaga. A.
  35. Kriminalunderrättelseregister DNA-register. Ju.
  36. Högskola i Malmö. U.
  37. Sveriges medverkan i FN:s familjeår. S.
  38. Nationalstadsparker. M.
  39. Rapport från klimatdelegationen 1995. Klimatrelaterad forskning. M.
  40. Elektronisk dokumenthantering. Ju.
  41. Statens maritima verksamhet. Fö.
  42. Demokrati och öppenhet. Om folkvalda parlament och offentlighet i EU. UD.
  43. Jämställdheten i EU. Spelregler och verklighetsbilder. UD.
  44. Översyn av skatteflyktslagen. Reformerat förhandsbesked. Fi.
  45. Presumtionsregeln i expropriationslagen. Ju.
  46. Enskilda vägar. K.
  47. Cirkelsamhället. Studiecirkelns betydelser för individ och lokalsamhälle. U.
  48. Shaping Sustainable Homes in an Urbanizing World. Swedish National Report for Habitat II. N.
  49. Regler för handel med el. N.
  50. Förbud mot vapen på allmän plats m.m. Ju.
  51. Grundläggande drag i en ny arbetslöshetsförsäkring – alternativ och förslag. A.
  52. Precisering av handelsändamålet i detaljplan. M.
  53. Kalkning av sjöar och vattendrag. M.
  54. Kooperativa möjligheter i storstadsområden. S.
  55. Sverige, framtiden och mångfalden. A.
  55. På väg mot egenföretagande. A.
  55. Vägar in i Sverige. A.
  56. Hälften vore nog – om kvinnor och män på 90-talets arbetsmarknad. A.
  57. Pensionssamordning för svenskar i EU-tjänst. Fi.
  58. Finansieringen av det civila försvaret. Fö.
-



# Statens offentliga utredningar 1996

## Kronologisk förteckning

---

59. Europapolitikens kunskapsgrund.  
En principdiskussion utifrån  
EU 96-kommitténs erfarenheter. UD.
  60. Miljö och jordbruk. Om EU:s miljöregler och  
utvidgningens effekter på den gemensamma  
jordbrukspolitiken. UD.
  61. Medlemsstater och medborgare. Förhållandet  
mellan stora och små länder i EU. Rättsliga och  
inrikes frågor. UD.
  62. EU, konsumenterna och maten  
– Förväntningar och verklighet. Jo.
  63. Medicinska undersökningar i arbetslivet. A.
  64. Försäkringskassan Sverige – Översyn av  
socialförsäkringens administration. S.
  65. Administrationen av EU:s jordbrukspolitik  
i Sverige. Jo.
  66. Utvärderat personval. Ju.
  67. Medborgerlig insyn i kommunala entreprenader.  
Fi.
  68. Några folkbokföringsfrågor. Fi.
  69. Kompetens och kapital + bilaga. N.
  70. Samverkan mellan högskolan och näringslivet. N.
  71. Lokal demokrati och delaktighet i Sveriges städer  
och landsbygd. In.
  72. Rättspsykiatriskt forskningsregister. S.
  73. Swedish Nuclear Regulatory Activities.  
Volume 1 – An Assessment. M.
  74. Swedish Nuclear Regulatory Activities.  
Volume 2 – Descriptions. M.
  75. Värden i folkhögskolevärlden. U.
  76. EU:s regeringskonferens – procedurer, aktörer,  
formalia. Sammanfattning av ett seminarium i  
april 1996. UD.
  77. Utländska försäkringsgivare med verksamhet i  
Sverige. Fi.
  78. Elberedskap. Organisation, ansvarsfördelning och  
finansiering av elberedskapen. N.
  79. Översyn av revisionsreglerna. Fi.
-

# Statens offentliga utredningar 1996

## Systematisk förteckning

---

### Statsrådsberedningen

Möss och människor. Exempel på bra IT-användning bland barn och ungdomar. [32]

### Justitiedepartementet

Kriminalunderrättelseregister  
DNA-register. [35]  
Elektronisk dokumenthantering. [40]  
Presumptionsregeln i expropriationslagen. [45]  
Förbud mot vapen på allmän plats m.m. [50]  
Utvärderat personalval. [66]

### Utrikesdepartementet

Vem bestämmer vad? EU:s interna spelregler inför regeringskonferensen 1996. [4]  
Politikområden under lupp. Frågor om EU:s första pelare inför regeringskonferensen 1996. [5]  
Ett år med EU. Svenska statstjänstemäns erfarenheter av arbetet i EU. [6]  
Av vitalt intresse. EU:s utrikes- och säkerhetspolitik inför regeringskonferensen. [7]  
Union för både öst och väst. Politiska, rättsliga och ekonomiska aspekter av EU:s sjätte utvidgning. [15]  
Förankring och rättigheter. Om folkomröstningar, utträdesrätt, medborgarskap och mänskliga rättigheter i EU. [16]  
Sverige, EU och framtiden. EU 96-kommitténs bedömningar inför regeringskonferensen 1996. [19]  
Från Maastricht till Turin. Bakgrund och övriga EU-länders förslag och debatt inför regeringskonferensen 1996. [24]  
Demokrati och öppenhet. Om folkvalda parlament och offentlighet i EU. [42]  
Jämställdheten i EU. Spelregler och verklighetsbilder. [43]  
Europapolitikens kunskapsgrund. En principdiskussion utifrån EU 96-kommitténs erfarenheter. [59]  
Miljö och jordbruk. Om EU:s miljöregler och utvidgningens effekter på den gemensamma jordbrukspolitik. [60]  
Medlemsstater och medborgare. Förhållandet mellan stora och små länder i EU. Rättsliga och inrikes frågor. [61]  
EU:s regeringskonferens – procedurer, aktörer, formalia. Sammanfattning av ett seminarium i april 1996. [76]

### Försvarsdepartementet

Totalförsvarspflichtiga m95. Förslag om jobb/studier efter muck, bostadsbidrag, dagpenning, försäkringar. [18]  
Statens maritima verksamhet. [41]  
Finansieringen av det civila försvaret. [58]

### Socialdepartementet

Sveriges medverkan i FN:s familjeår. [37]  
Kooperativa möjligheter i storstadsområden. [54]  
Försäkringskassan Sverige – Översyn av socialförsäkringens administration. [64]  
Rättspsykiatriskt forskningsregister. [72]

### Kommunikationsdepartementet

Om järnvägens trafikledning m.m. [9]  
EU-mopeden. Ålders- och behörighetskrav för två- och trehjuliga motorfordon. [11]  
Bättre trafik med väginformatik. [17]  
Ny kurs i trafikpolitiken + Bilagor. [26]  
Banverkets myndighetsroll m.m. [33]  
Enskilda vägar. [46]

### Finansdepartementet

Kommuner och landsting med betalnings-svårigheter. [12]  
Budgetlag – regeringens befogenheter på finansmaktens område. [14]  
Borgenärsbrotten – en översyn av 11 kap. brottsbalken. [30]  
Översyn av skatteflyktlagen.  
Reformerat förhandsbesked. [44]  
Pensionssamordning för svenskar i EU-tjänst. [57]  
Medborgerlig insyn i kommunala entreprenader. [67]  
Några folkbokföringsfrågor. [68]  
Utländska försäkringsgivare med verksamhet i Sverige. [77]  
Översyn av revisionsreglerna. [79]

### Utbildningsdepartementet

Den nya gymnasieskolan – hur går det? [1]  
Samverkansmönster i svensk forskningsfinansiering. [2]  
Samordnad rollfördelning inom teknisk forskning. [20]  
Reform och förändring. Organisation och verksamhet vid universitet och högskolor efter 1993 års universitets- och högskolereform. [21]  
Inflytande på riktigt – Om elevers rätt till inflytande, delaktighet och ansvar. [22]  
En strategi för kunskapslyft och livslångt lärande. [27]

---



# Statens offentliga utredningar 1996

## Systematisk förteckning

---

Det forskningspolitiska landskapet i Norden på 1990-talet. [28]  
Forskning och Pengar. [29]  
Högskola i Malmö. [36]  
Cirkelsamhället. Studiecirkelns betydelser för individ och lokalsamhälle. [47]  
Värden i folkhögskolevärlden. [75]

### Jordbruksdepartementet

Offentlig djurskyddstillsyn. [13]  
EU, konsumenterna och maten  
– Förväntningar och verklighet. [62]  
Administrationn av EU:s jordbrukspolitik i Sverige. [65]

### Arbetsmarknadsdepartementet

Aktiv arbetsmarknadspolitik + expertbilaga. [34]  
Grundläggande drag i en ny arbetslöshetsförsäkring – alternativ och förslag. [51]  
Sverige, framtiden och mångfalden. [55]  
På väg mot egenföretagande. [55]  
Vägar in i Sverige. [55]  
Hälften vore nog – om kvinnor och män på 90-talets arbetsmarknad. [56]  
Medicinska undersökningar i arbetslivet. [63]

### Kulturdepartementet

Från massmedia till multimedia – att digitalisera svensk television. [25]

### Näringsdepartementet

Kartläggning och analys av den offentliga sektorns upphandling av varor och tjänster med miljöpåverkan. [23]  
Shaping Sustainable Homes in an Urbanizing World. Swedish National Report for Habitat II. [48]  
Regler för handel med el. [49]  
Kompetens och kapital + bilaga. [69]  
Samverkan mellan högskolan och näringslivet. [70]  
Elberedskap. Organisation, ansvarsfördelning och finansiering av elberedskapen. [78]

### Civildepartementet

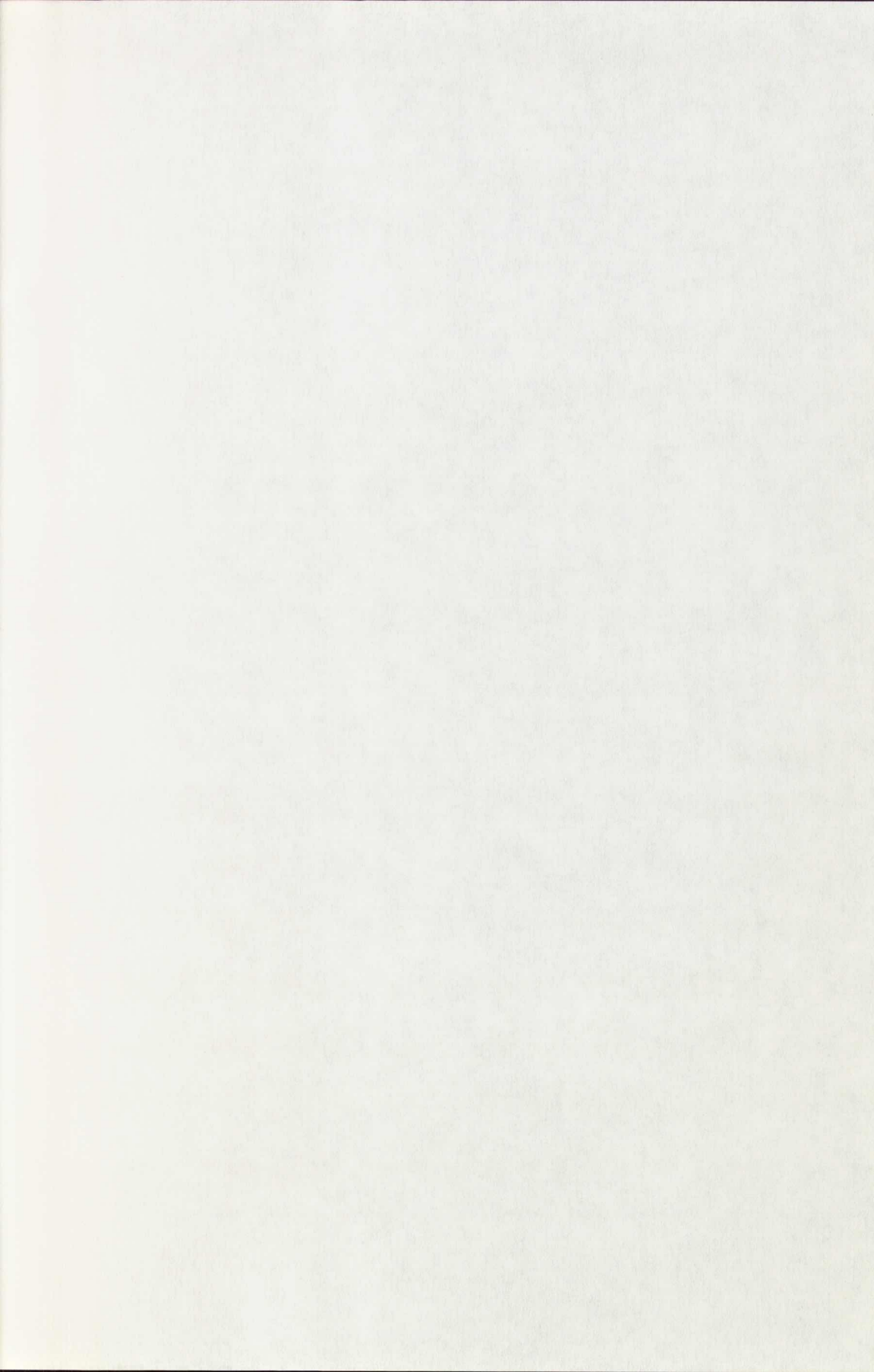
Fritid i förändring.  
Om kön och fördelning av fritidsresurser. [3]  
Forskning för vår vardag. [10]  
Attityder och lagstiftning i samverkan + bilagedel. [31]

### Inrikesdepartementet

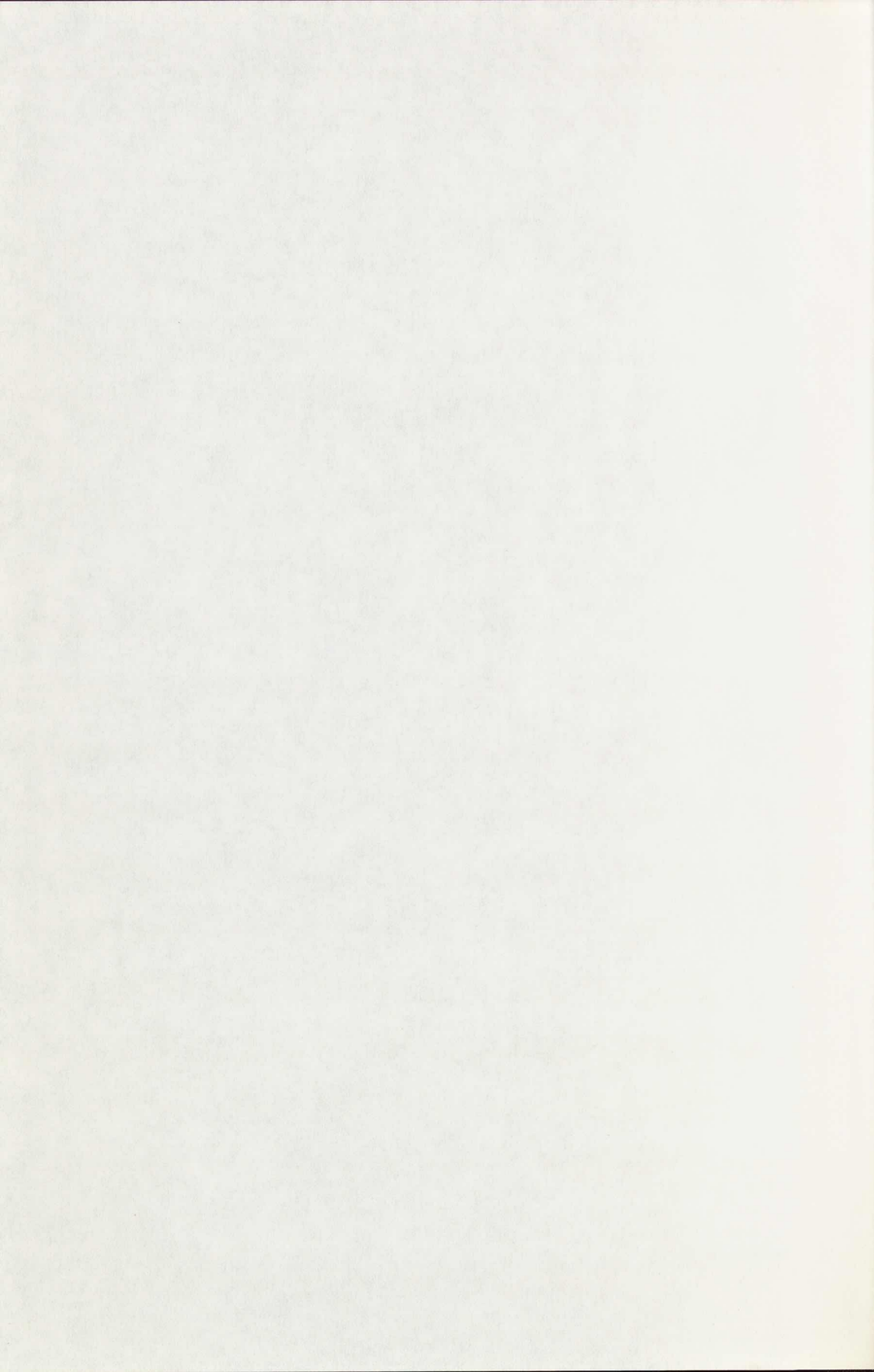
Lokal demokrati och delaktighet i Sveriges städer och landsbygd. [71]

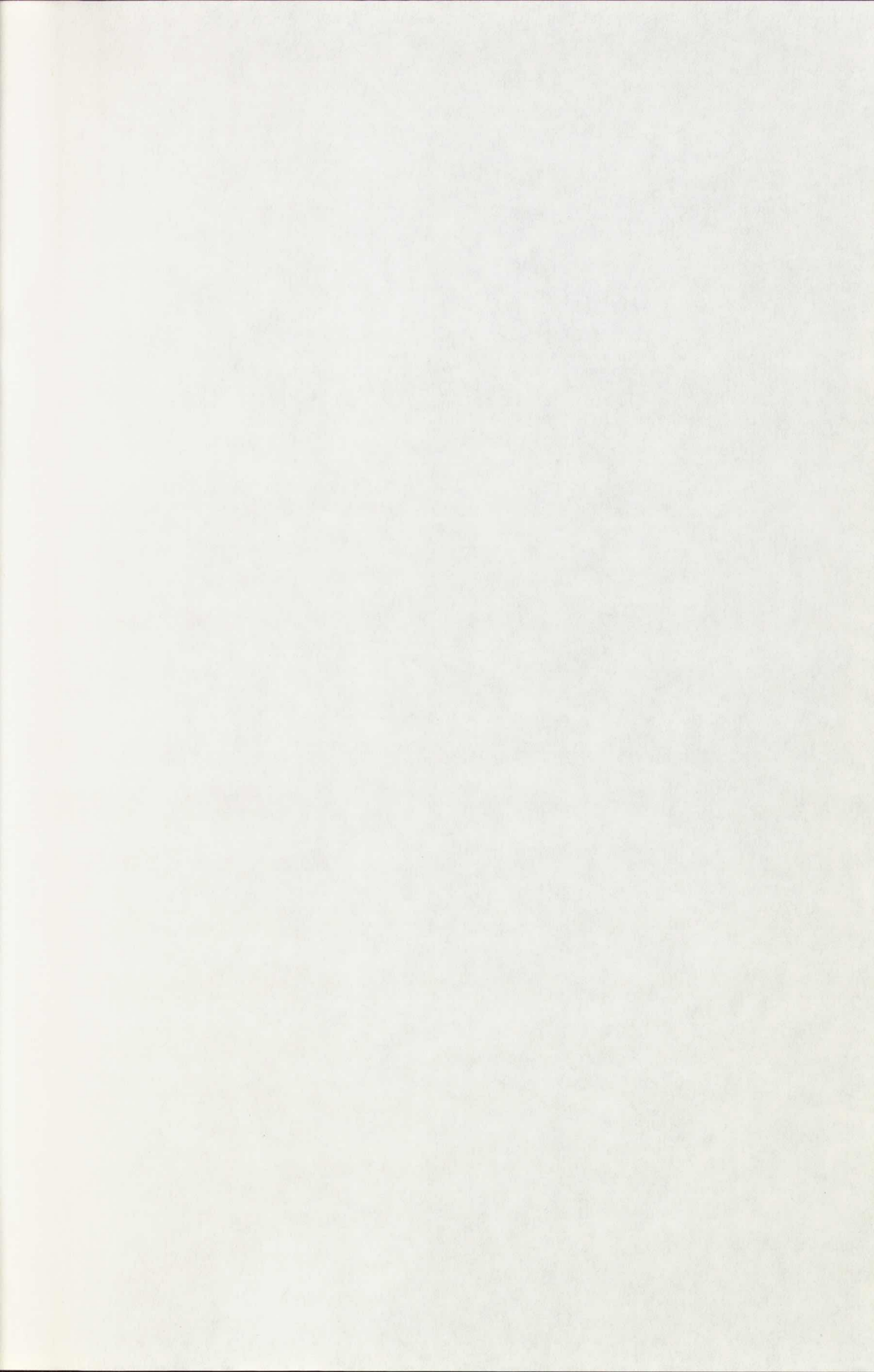
### Miljödepartementet

Batterierna – en laddad fråga. [8]  
Nationalstadsparker. [38]  
Rapport från klimatdelegationen 1995.  
Klimatrelaterad forskning. [39]  
Precisering av handelsändamålet i detaljplan. [52]  
Kalkning av sjöar och vattendrag [53]  
Swedish Nuclear Regulatory Activities.  
Volume 1 – An Assessment. [73]  
Swedish Nuclear Regulatory Activities.  
Volume 2 – Descriptions. [74]

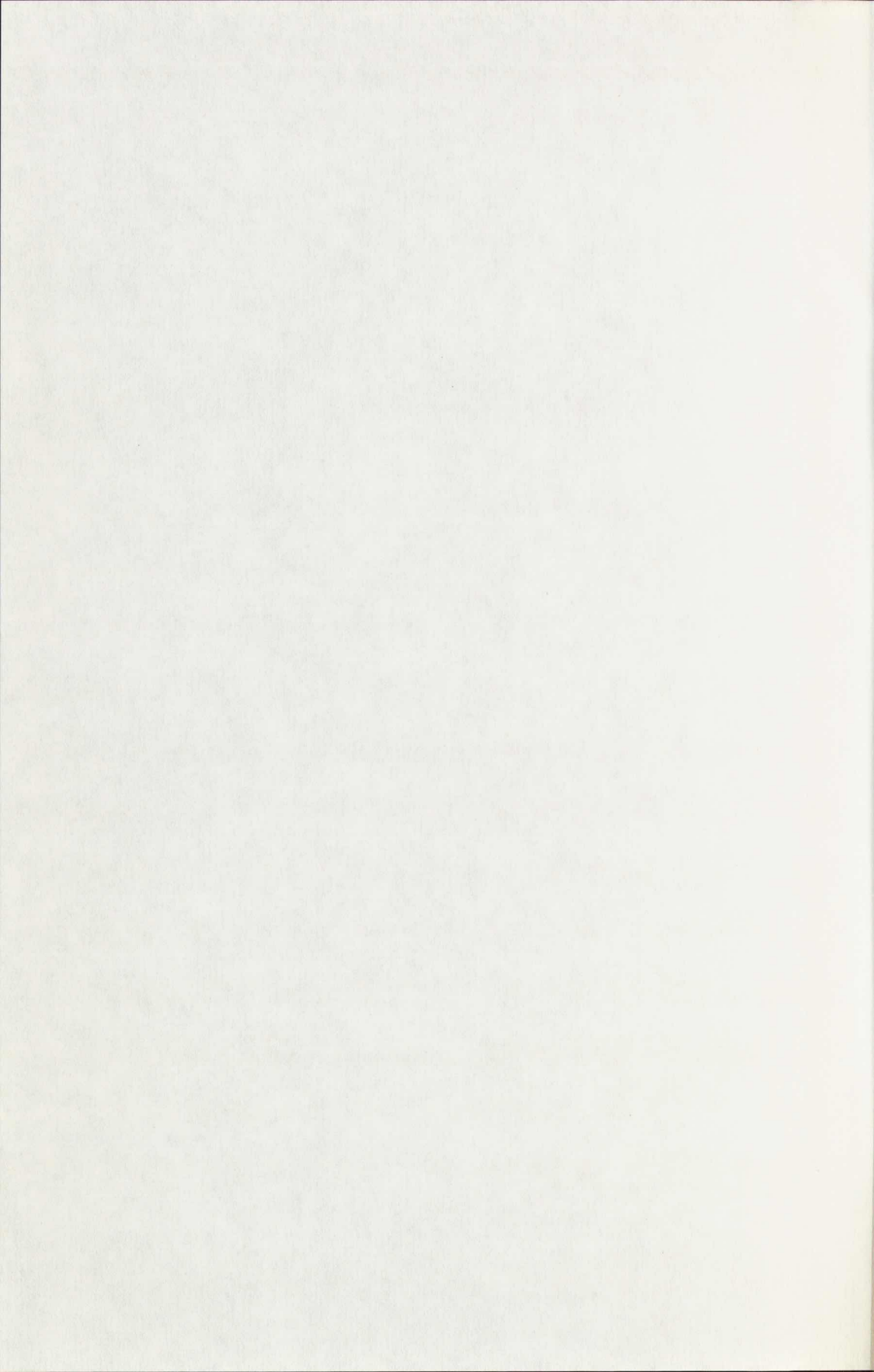


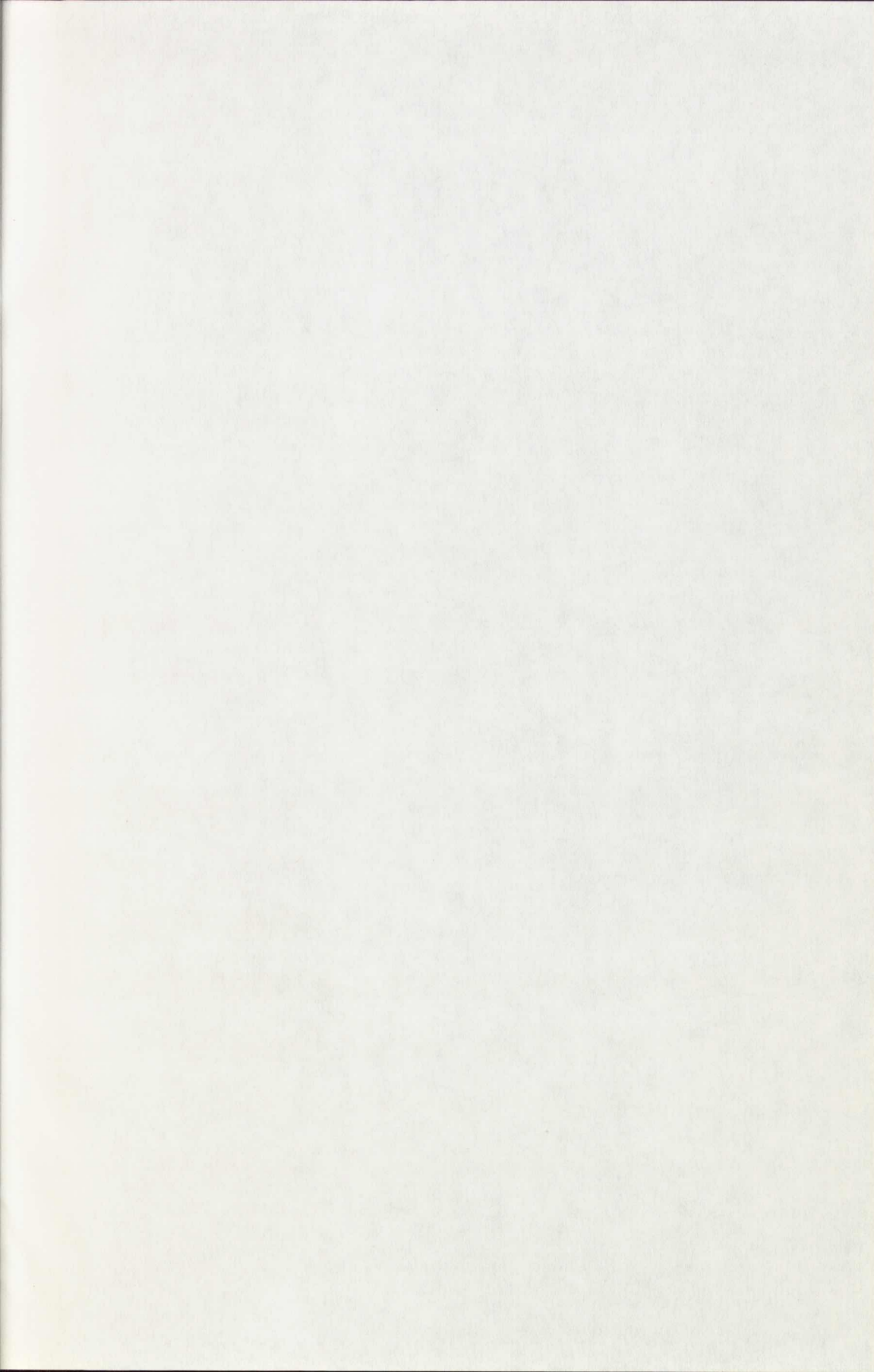




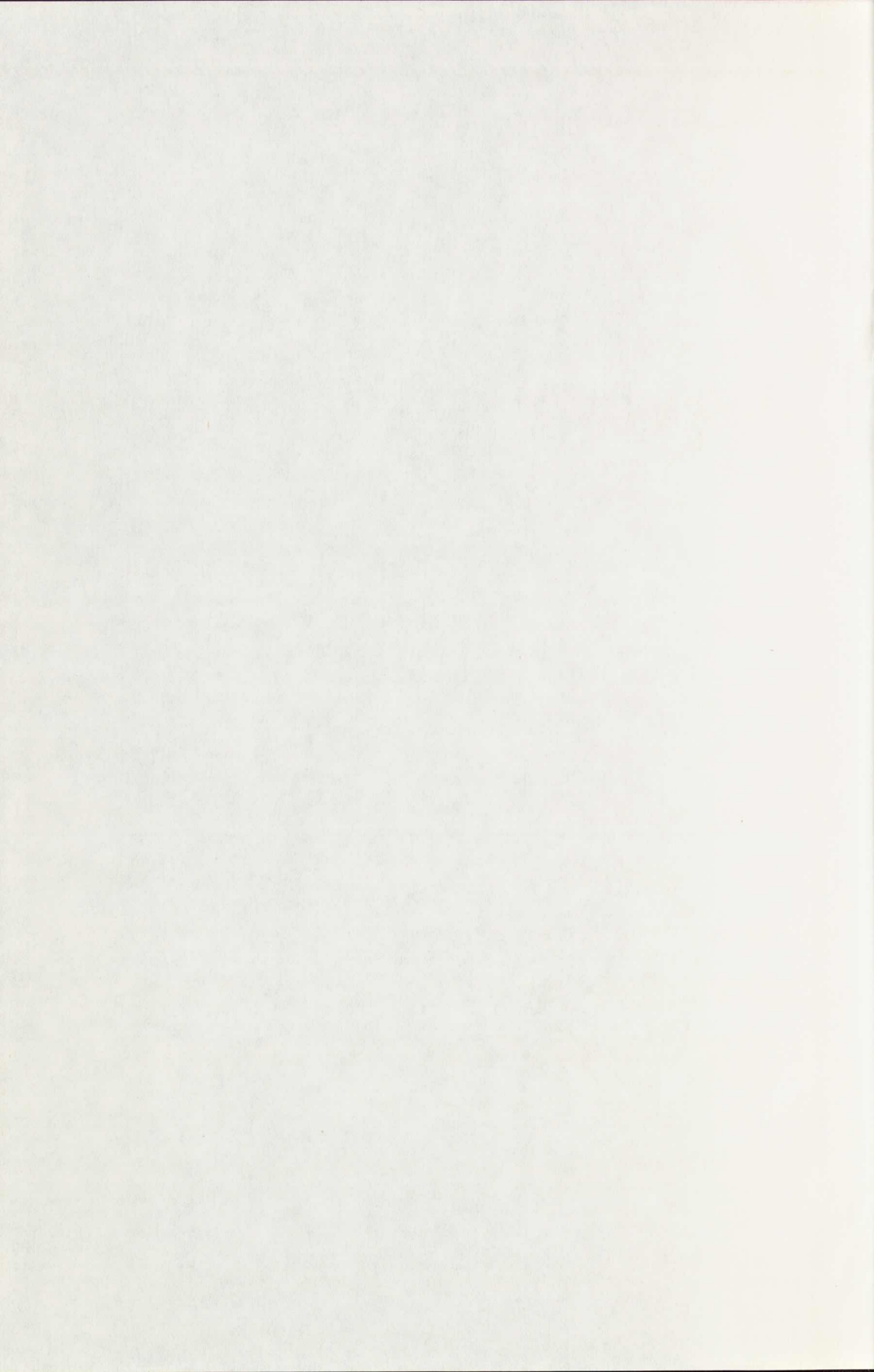


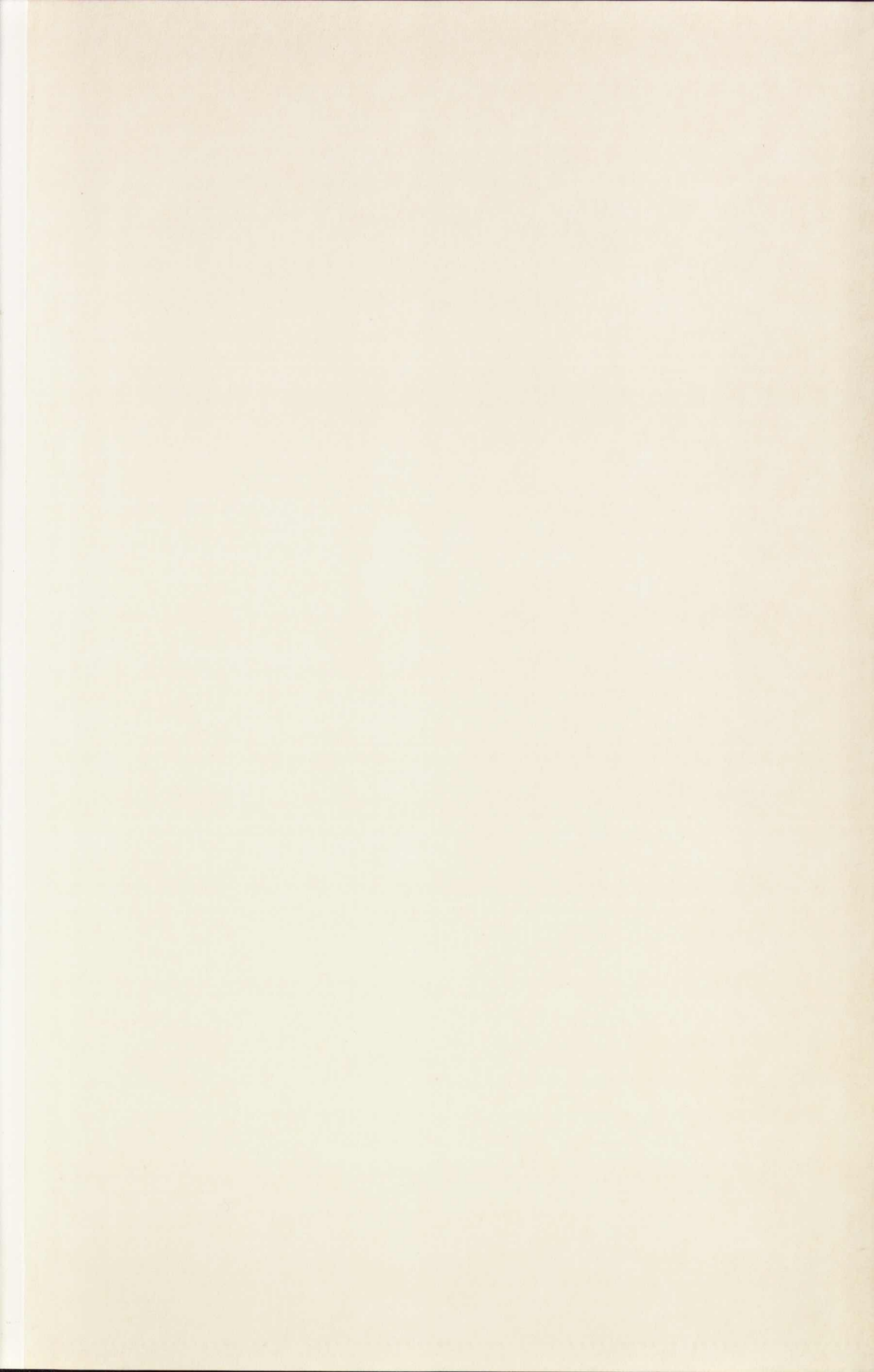














**FRITZES**

POSTADRESS: 106 47 STOCKHOLM  
FAX 08-20 50 21, TELEFON 08-690 91 90

ISBN 91-38-20278-6  
ISSN 0375-250X