

Nr 11

Regeringens proposition med förslag till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen, m. m.;

beslutad den 25 september 1975.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

G.E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

Propositionen innehåller förslag till reformerad lagstiftning beträffande säkerställande av bevisning i skattemål m. m. En ny lag – bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen – föreslås ersätta den nuvarande lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision.

Bevissäkringslagen är avsedd att tillämpas inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet. De åtgärder som kan vidtas enligt lagförslaget syftar till att säkra material som skattskyldig eller avgiftsskyldig har att tillhandahålla för granskning enligt särskilda föreskrifter. De föreslagna säkringsåtgärderna kallas beslag, försegling och eftersökning. Eftersökning och beslag motsvarar i huvudsak handräckning enligt handräckningslagen. Försegling av utrymme är ett i stort sett nytt institut.

Säkringsåtgärderna kan användas var för sig eller i kombination med varandra. För att man skall få använda beslag fordras att bevismaterial inte tillhandahålls för granskning eller att risk föreligger att materialet kommer att undanhållas eller förvanskas. Riskvillkoret föreskrivs också för beslut om eftersökning, där särskilt stränga villkor skall gälla för att eftersökning skall få ske i privatutrymme. Eftersökning i sådant utrymme får beslutas endast av länsskatterätt, medan beslut om annan säkringsåtgärd får fattas av vissa tjänstemän inom resp. myndighet. Förseglingsinstitutet har utformats så att det närmast är ett hjälpmedel för att genomföra beslag eller eftersökning.

Enligt särskilda regler skall den granskade inför domstol kunna yrka att

bevismedel skall undantas från granskning. Beslut om säkringsåtgärd skall i princip verkställas av kronofogdemyndighet men i vissa fall av annan tjänsteman.

Som en följd av förslaget till bevissäkringslag föreslås vissa ändringar av granskningsbestämmelser i taxeringslagen, uppbördslagen, tullagen m. fl. lagar. Ändringarna avser i stort sett att förtydliga vad som avses med verksamhetslokal i dessa lagar.

1 Förslag till Bevisräkringslag för skatte- och avgiftsprocessen

Härigenom föreskrives följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag är tillämplig vid revision eller annan granskning för fastställande av skatt, tull eller avgift enligt lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1956:623), lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område, lagen (1968:430) om mervärdeskatt, kupongskattelagen (1970:624), vägtrafikskattelagen (1973:601), förordningen (1973:602) om särskild vägtrafikskatt, tullagen (1973:670), lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område.

Beskrivningar

2 § I denna lag förstås med

säkringsåtgärd: beslag, försegling och eftersökning,

bevismedel: räkningsmaterial, varuprov och dylikt, som enligt vad som är särskilt föreskrivet skall tillhandahållas för granskning,

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

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

granskningsledare: den som i sin tjänst har att övervaka granskningen samt den som särskilt har förordnats att vara granskningsledare enligt denna lag.

3 § Säkringsåtgärderna enligt denna lag verkställs,

beslag genom att bevismedel omhändertas,

försegling genom att förvar eller utrymme förses med sigill eller liknande förslutning,

eftersökning genom att bevismedel efterforskas i förvar eller utrymme.

Villkor för beslut

4 § Beslut om beslag får fattas, om bevismedlet icke tillhandahålles för granskning eller risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas.

5 § Beslut om försegling får fattas om

1. granskningsledaren icke får tillåtelse att genomsöka förvar eller ut-

rymme och det skäligen kan antagas, att bevismedel finns där, samt eftersökning ej kan beslutas eller verkställas omedelbart, eller

2. bevismedel som ej är under beslag icke lämpligen kan föras från den plats, där det har påträffats.

Beslut om försegling av förvar eller utrymme, där beslagtaget bevismedel finns, skall fattas om bevismedlet lämnas kvar hos innehavaren.

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

Beslut om eftersökning i annat utrymme eller förvar än som avses i första stycket får fattas om det finns grundad anledning antaga att bevismedel finns där, samt risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas.

7 § Beslut om säkringsåtgärd skall omedelbart hävas, när åtgärden icke längre behövs för att säkra bevisning.

Villkor för verkställighet, m. m.

8 § Beslut om säkringsåtgärd och om hävande av sådan åtgärd får verkställas omedelbart. Beslut om hävning som har vunnit laga kraft skall verkställas så fort det kan ske med hänsyn till granskningen.

Länsskatteårts beslut om eftersökning i utrymme eller förvar får verkställas även om det vid förrättningen framgår att fråga är om utrymme eller förvar som avses i 6 § första stycket.

9 § Innan beslut enligt 4–6 §§ verkställs skall den granskade beredas tillfälle att inställa sig till förrättningen. Detsamma gäller annan hos vilken verkställighet skall ske.

Kan den som avses i första stycket ej utan nämnvärt uppskov kallas till förrättningen eller inställa sig vid denna, får verkställighet ändå ske under förutsättning att särskilt tillkallat vittne är närvarande. Är den hos vilken verkställighet av eftersökning enligt 6 § andra stycket skall ske ej närvarande, får dock förrättningen genomföras endast om det kan antagas att den granskade eller annan söker förhåla granskningen eller att den av annat skäl kommer att försenas.

10 § Den granskade och annan hos vilken verkställighet sker äger tillkalla vittne. Förrättningen får dock ej i onödan uppehållas i väntan på att vittne skall inställa sig.

11 § Bevismedel, som har tagits i beslag, får lämnas kvar hos innehavaren endast om särskilda skäl härför föreligger.

Vid verkställighet av beslag får även förvar som behövs för bevismedlet omhändertagas.

12 § Vid verkställighet av eftersökning i utrymme får även förvar som påträffas där genomsökas.

Verkställighet av eftersökning som avses i 6 § andra stycket får ej utan medgivande av den som beröres därav påbörjas mellan kl. 19 och kl. 8.

13 § Beslut om hävning av säkringsåtgärd verkställs genom att besittning eller annat förhållande som har rubbats genom åtgärden återställs.

14 § Verkställighet skall genomföras så att den innebär minsta möjliga olägenhet för den som beröres av förrättningen. Skada får icke förorsakas på egendom. Lås och annan stängningsanordning får dock brytas.

Behörighet att fatta och verkställa beslut

15 § Länsskatterätt beslutar på skriftlig framställning av granskningsledare om eftersökning som avses i 6 § andra stycket.

Granskningsledare beslutar om säkringsåtgärd i annat fall än som avses i första stycket samt om hävande av säkringsåtgärd.

Har särskilt förordnad granskningsledare fattat beslut enligt andra stycket, skall han snarast möjligt anmäla detta till den som har att övervaka granskningen. Denne prövar omedelbart om beslutet skall bestå. Sådan prövning får ske utan att den som ärendet avser har hörts.

16 § Kronofogdemyndighet verkställer beslut om säkringsåtgärd och om hävande av sådan åtgärd. Verkställighet sker på begäran av granskningsledare. Beslaget bevismedel överlämnas snarast till denne.

Granskningsledare äger verkställa beslut enligt 15 § andra stycket, om det kan ske obchindrat. Beslut om försegling eller eftersökning får granskningsledare dock verkställa endast i närvaro av den som beröres av förrättningen eller någon som kan anses företräda denne.

17 § Granskningsledare äger tillfälligt avlägsna förslutning som har anbringats på grund av beslut om försegling.

Undantagande av bevismedel från granskning

18 § Anser den granskade eller annan hos vilken verkställighet sker, att bevismedel som är eller har varit under beslag skall helt eller till viss del undantagas från granskningen därför att han har att iakttaga tystnad om

dess innehåll eller innehållet på grund av särskilda omständigheter ej bör komma till annans kännedom, skall han göra skriftlig framställning till länsskatterätten om undantagande.

Länsskatterätten skall underrätta granskningsledaren när framställning enligt första stycket har kommit in.

19 § Sedan granskningsledaren har erhållit underrättelse enligt 18 § andra stycket, skall det bevismedel som framställningen avser omedelbart ställas till rättens förfogande.

20 § Länsskatterätten prövar utan dröjsmål framställning enligt 18 §. Sådan framställning får bifallas endast om synnerliga skäl föreligger.

Bifalles framställning enligt första stycket helt eller till viss del, äger länsskatterätten förordna att det som har undantagits från granskning skall överlämnas till den som gjort framställningen redan innan rättens beslut har vunnit laga kraft.

21 § Bevismedel som har undantagits från granskning enligt 20 § får ej återges eller återopas i granskningsärendet.

Underrättelse om beslut och verkställighet

22 § Domstols beslut i mål enligt denna lag skall omedelbart meddelas den som har fört det allmänna talan vid domstolen.

23 § Beslut om säkringsåtgärd upprättas skriftligt och lämnas senast vid förrättning för verkställighet mot bevis till den granskade och annan, hos vilken verkställighet sker. Beslutet skall innehålla upplysning om vad den har att iakttaga som vill påkalla prövning av det.

Kan beslutet ej överlämnas vid förrättningen, skall det delgivas genom granskningsledarens försorg.

Genom åtgärd som anges i första eller andra stycket fullgöres, såvitt angår enskild part, vad i 31 § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) föreskrives om att domstols beslut skall tillställas part. Bevis om sådan åtgärd skall tillställas domstolen.

24 § Angående verkställighet av beslut om säkringsåtgärd skall utfärdas bevis. Vad i 23 § första och andra styckena föreskrives rörande beslut om säkringsåtgärd skall äga motsvarande tillämpning på bevis om verkställighet. Är den som skall erhålla bevis ej närvarande vid förrättningen, skall bevis lämnas även till någon som kan anses företräda honom, om sådan person är närvarande.

Bevis om verkställighet av beslag skall innehålla förteckning över beslagtagna bevismedel samt erinran om bestämmelserna i 18 §.

Talan mot beslut och verkställighet

25 § Den som vill påkalla prövning av granskningsledares beslut enligt 15 § eller av verkställighet enligt denna lag, äger göra framställning härom till länsskatterätten. Det allmännas talan föres av den som i sin tjänst har att övervaka granskningen.

Övriga bestämmelser

26 § Framställning enligt 15 § första stycket och enligt 25 § upptages av den länsskatterätt som för det år, då framställningen göres, har att pröva den granskades taxering till skatt enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Finnes ej behörig länsskatterätt enligt vad nu har sagts, är länsskatterätten i det län behörig, där beslut om säkringsåtgärden skall verkställas eller har verkställts.

Behörig att pröva framställning enligt 18 § är länsskatterätten i det län där verkställighet av beslutet har ägt rum.

27 § Denna lag får tillämpas även om det förekommer anledning till misstanke om brott.

28 § Vad någon har erfarit vid tillämpningen av denna lag får ej obehörigen yppas.

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot bestämmelsen i första stycket dömes till böter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Bestämmelsen i 28 § andra stycket avser endast gärning som har begåtts före den 1 januari 1976.

Genom lagen upphäves lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i fråga om handräckning som har begåtts före ikraftträdandet av denna lag.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter

Härigenom föreskrives att 4 § 15 mom. lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

15 m o m.² Den som har att erlægga eller att svara för erläggande av bevillningsavgift skall på anmodan av länsstyrelse lämna uppgift om verksamhet som drivits av honom och i vilken avgiftsskyldighet förelegat, om uppburen eller utgiven ersättning och om erlagd bevillningsavgift.

På anmodan av länsstyrelse åligger det den som är avgiftsskyldig eller ansvarig för erläggande av avgift att för kontroll av avgiftsskyldigheten tillhandahålla sina räkenskaper med tillhörande handlingar, inbegripet sådana anteckningar som avses i 14 mom.

För kontroll av ansöknings-, deklarations- eller uppgiftsskyldighet enligt denna lag får länsstyrelsen förordna om revision hos den som är avgiftsskyldig eller ansvarig för erläggande av avgift. Revision får verkställas också hos den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgifter av betydelse för kontrollen kunna hämtas ur anteckningar eller andra handlingar som föras vid verksamhetens bedrivande.

I fråga om revision enligt tredje stycket gälla i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 56 § taxeringslagen (1956:623) och föreskrifterna i lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision.

I fråga om revision enligt tredje stycket gälla i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 56 § taxeringslagen (1956:623).

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Ilar handräckning enligt lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision med stöd av äldre lydelse av 4 § 15 mom. begärts före ikraftträdandet, gäller den äldre lydelsen fortfarande i fråga om den begärda handräckningen.

¹ Senaste lydelse av rubriken 1974:855.

² Senaste lydelse 1974:855.

3 Förslag till

Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrives att 78 § uppbördslagen (1953:272)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

78 §

1 m o m . Arbetsgivare, som enligt lag är skyldig föra handelsböcker, skall hava sin bokföring så ordnad att därav framgå arbetstagares namn, lönebelopp och skatteavdrags belopp samt, därest debetsedel eller skattekort företetts för arbetsgivaren, arbetstagarens födelsetid och mantalsskrivningsadress ävensom nummer å för honom utfärdad debetsedel.

Jämväl annan arbetsgivare än i första stycket sägs, som har att verkställa skatteavdrag å arbetstagares lön och för vilken den utbetalade lönen utgör omkostnad i förvärvskälla, är skyldig att i enahanda omfattning föra anteckningar i hänseenden som nyss sagts.

Efter anmaning av *vederbörande föredragande i uppbördsärenden hos* länsstyrelsen eller av lokal skattemyndighet åligger det sådan arbetsgivare, som i första stycket avses, att tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för kontroll å verkställandet av skatteavdrag, och sådan arbetsgivare, varom i andra stycket sägs, att tillhandahålla där angivna anteckningar för dylik kontroll.

Efter anmaning av länsstyrelsen eller av lokal skattemyndighet åligger det sådan arbetsgivare, som i första stycket avses, att tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för kontroll å verkställandet av skatteavdrag, och sådan arbetsgivare, varom i andra stycket sägs, att tillhandahålla där angivna anteckningar för dylik kontroll *samt att bereda myndigheten tillträde till lokal, som användes för den verksamhet kontrollen avser.*

Här avsedd kontroll skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid, att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den som är föremål för kontrollen. Där arbetsgivaren så begär och detta lämpligen kan ske, skall kontrollen verkställas hos honom. Hava handelsböcker eller andra handlingar överlämnats för kontroll, skola de så snart ske kan återställas. Meddelande om resultatet av kontrollen skall snarast lämnas arbetsgivaren.

2 m o m . Det åligger envar arbetsgivare att efter anmaning av *vederbörande föredragande i uppbörds-*

2 m o m . Det åligger envar arbetsgivare att efter anmaning av länsstyrelsen eller av lokal skatte-

¹ Lagen omtryckt 1972:75. Senaste lydelse av rubriken 1974:771.

Nuvarande lydelse

ärenden hos länsstyrelsen eller av lokal skattemyndighet lämna uppgift om anställda arbetstagare, utbetalda löner och beloppet av verkställda skatteavdrag.

Föreslagen lydelse

myndighet lämna uppgift om anställda arbetstagare, utbetalda löner och beloppet av verkställda skatteavdrag.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

4 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrives att 56 § 2 mom. och 58 § taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

56 §

2 m o m.² Den som har att verkställa taxeringsrevision äger rätt att genast taga del av handlingar som skola granskas.

Vid taxeringsrevision är den, hos vilken revisionen sker, pliktig att lämna de upplysningar som erfordras för revisionens verkställande, att lämna tillträde till de lokaler, som användas i *vederbörandes* verksamhet, samt att lämna nödigt biträde för granskning av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Vid taxeringsrevision är den, hos vilken revisionen sker, pliktig att *tillhandahålla de handlingar och* lämna de upplysningar, som erfordras för revisionens verkställande, att lämna tillträde till de lokaler, som användas i *hans* verksamhet, samt att lämna nödigt biträde för granskning av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *och för kassainventering*.

58 §

Underlåter någon, hos vilken taxeringsrevision enligt meddelat beslut skall äga rum, att *tillhandahålla räkenskaper eller andra handlingar*, må den som beslutat revisionen förelägga den försumlige lämpligt vite.

Underlåter någon, hos vilken taxeringsrevision enligt meddelat beslut skall äga rum, att *fullgöra vad som åligger honom enligt 56 § 2 mom.*, må den som beslutat revisionen förelägga den försumlige lämpligt vite.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av rubriken 1974:773.

² Senaste lydelse 1974:298.

5 Förslag till

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

Härigenom föreskrives att 19 och 30 §§ lagen (1958:295) om sjömansskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 §

Redare, som enligt lag är skyldig föra handelsböcker, skall hava sin bokföring så ordnad, att därav framgår sjömans namn, födelsetid och mantalsskrivningsadress, lönebelopp och skatteavdrags belopp samt, därest sjömannen uppvisat debetsedel å prefininär skatt, numret å denna debetsedel.

Jämväl annan redare än i första stycket sägs, som har att verkställa avdrag för sjömansskatt, är skyldig att i enahanda omfattning föra anteckningar i hänseenden som nyss sagts.

Efter anmaning av sjömansskattekontoret, taxeringsintendent eller lokal skattemyndighet åligger det sådan redare, som i första stycket avses, att tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för kontroll av skatteavdrag, och sådan redare, varom i andra stycket sägs, att tillhandahålla där angivna anteckningar för dylik kontroll.

Efter anmaning av sjömansskattekontoret, taxeringsintendent eller lokal skattemyndighet åligger det sådan redare, som i första stycket avses, att tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för kontroll av skatteavdrag, och sådan redare, varom i andra stycket sägs, att tillhandahålla där angivna anteckningar för dylik kontroll. *Redare är skyldig att lämna den som verkställer kontrollen tillräde till de lokaler som användas för den verksamhet kontrollen avser.*

Här avsedd kontroll skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid, att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den som är föremål för kontrollen. Där redaren så begär och detta lämpligen kan ske, skall kontrollen verkställas hos honom. Hava handelsböcker eller andra handlingar överlämnats för kontroll, skola de så snart ske kan återställas. Meddelande om resultatet av kontrollen skall snarast lämnas redaren.

¹ Lagen omtryckt 1970:933. Senaste lydelse av rubriken 1974:777.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*30 §¹

Underlåter redare att hörsamma anmaning enligt 16 eller 19 §, eller underlåter redare, som är skyldig verkställa avdrag för sjömansskatt, att fullgöra sådan skyldighet, eller verkställer han avdrag med för lagt belopp, eller

redovisar redare icke sjömansskatt i den ordning som stadgas i 14 § 1 mom., eller

fullgör redare icke vad honom åligger enligt 11 §, fullgör redare icke vad honom åligger enligt 11 § eller 19 § tredje stycket,

äger sjömansskattekontoret förelägga den försumlige lämpligt vite. Vite må ej bestämmas under 100 kronor eller över 5 000 kronor.

Om uttagande av förelagt vite förordnar skatterätten i Göteborgs och Bohus län efter anmälan av sjömansskattekontoret.

Bestämmelserna i 83 § andra, fjärde och femte styckena uppbördslagen äga motsvarande tillämpning i fråga om vite som avses i denna paragraf.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

¹ Senaste lydelse 1971:415 samt övergångsbest. till 1974:771.

6 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

Härigenom föreskrives att 7 § lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §

Arbetsgivare, som icke inom föreskriven tid avlämnat arbetsgivaruppgift eller uppgift som avses i 5 § andra stycket, må anmanas att inkomma med de felande handlingarna. Är avlämnad arbetsgivaruppgift ofullständig, må arbetsgivaren anmanas att komplettera densamma.

Efter anmaning äro arbetsgivare och arbetstagare skyldiga att i den omfattning och inom den tid, som i anmaningen angivits, meddela de upplysningar som finnas erforderliga för beräkning av avgiftsunderlag för arbetsgivaren.

För kontroll av att arbetsgivare fullgjort sin uppgiftsskyldighet enligt denna lag är arbetsgivare, som avses i 78 § 1 mom. uppbördslagen, skyldig att efter anmaning tillhandahålla där angivna handlingar. I fråga om verkställandet av kontrollen skall gälla vad i fjärde stycket nämnda moment sägs.

Anmaning som avses i denna paragraf utfärdas av riks-försäkringsverket, lokal skattemyndighet eller sjömansskattekontoret.

I anmaning må vite föreläggas.

För kontroll av att arbetsgivare fullgjort sin uppgiftsskyldighet enligt denna lag är arbetsgivare, som avses i 78 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272), skyldig att efter anmaning tillhandahålla där angivna handlingar och övriga handlingar av betydelse för beräkning av avgiftsunderlag samt att bereda den som verkställer kontrollen tillträde till de lokaler som användas för den verksamhet kontrollen avser. I fråga om verkställandet av kontrollen skall gälla vad i fjärde stycket nämnda moment sägs.

Anmaning som avses i denna paragraf utfärdas av riks-försäkringsverket, länsstyrelse, lokal skattemyndighet eller sjömansskattekontoret.

I anmaning må vite föreläggas.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

¹ Lagen omtryckt och senaste lydelse av rubriken 1974:938.

7 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1971:52) om skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt

Härigenom föreskrives att 6 § lagen (1971:52) om skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §²

Skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt är domför med ordföranden ensam

1. när åtgärd som avser endast måls beredande vidtages,
2. vid sådant förhör med vittne eller sakkunnig som begärts av annan skatterätt, fastighetstaxeringsrätt eller länsrätt,
3. vid beslut som avser endast rättelse av felräkning, felsskrivning eller annat uppenbart förbiseende,
4. vid beslut, såvitt gäller svenskt körkort, trafik kort eller traktorkort, om återkallelse tills vidare eller, såvitt gäller utländskt körkort, om vägran tills vidare att godkänna körkortet, när det är uppenbart att sådant beslut bör meddelas,
5. vid annat beslut som ej innefattar slutligt avgörande av mål.

Om det ej är påkallat av särskild anledning att målet prövas av fullsuttent rätt, är skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt domför med ordföranden ensam vid beslut som ej innefattar prövning av målet i sak.

Vad som sägs i andra stycket gäller även vid avgörande av

- | | |
|---|--|
| 1. mål om utdömande av vite, | 1. mål om utdömande av vite, |
| 2. mål om handräddning vid taxeringsrevision, handlings undantagande från taxeringsrevision och befrielse från skyldighet att lämna kontrolluppgift enligt taxeringslagen (1956:623), | 2. mål enligt bevissäkringslagen (1975:900) för skatte- och avgiftsprocessen, om handlings undantagande från taxeringsrevision, skatterevision eller annan granskning och om befrielse från skyldighet att lämna kontrolluppgift enligt taxeringslagen (1956:623), |
| 3. mål om omhändertagande för utredning enligt 30 § barnavårdslagen (1960:97), | |
| 4. mål enligt uppbörds- och folkbokföringsförfattningarna med undantag av mål om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt. | |

¹ Rubriken ändrad 1973:1108.

² Senaste lydelse 1974:353 samt övergångsbest. till 1974:773.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5. mål om uppdelning av taxeringsvärde enligt 8 § 3 mom. sista stycket kommunalskattelagen (1928:370).

6. mål som avser ändring av taxerad inkomst med högst 500 kronor.

7. mål enligt skatte- och taxeringsförfattningarna i vilket beslutet överensstämmer med parternas samstämmiga mening,

8. mål i vilket saken är uppenbar.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Har ärende handlagts enligt lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision gäller äldre lydelse av 6 § fortfarande vid avgörande av mål som avser sådant ärende.

8 Förslag till Lag om ändring i tullagen (1973:670)

Härigenom föreskrives att 36 § tullagen (1973:670) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

36 §

För sådan kontroll som avses i 35 § är den, vars uppgifter skall kontrolleras eller för vars räkning varan införts, skyldig att lämna tillträde till lokaler där hans verksamhet bedrivs samt bereda tulltjänsteman tillfälle att undersöka varan och utan kostnad tillhandahålla behövliga varuprov.

För sådan kontroll som avses i 35 § är den, vars uppgifter skall kontrolleras eller för vars räkning varan införts, skyldig att bereda *den som verkställer kontrollen* tillfälle att undersöka varan och utan kostnad tillhandahålla behövliga varuprov samt att lämna *honom* tillträde till *de lokaler och andra utrymmen som användes för den verksamhet kontrollen avser*.

I fall som avses i första stycket skall den, vars uppgifter skall kontrolleras eller för vars räkning varan införts, svara för den transport av varan som behövs och för uppackning och återinpackning. Han skall även tillhandahålla arbetsbiträde vid provtagning och vägning.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1975-03-13

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden Sträng, Andersson, Johansson, Holmqvist, Aspling, Lundkvist, Geijer, Bengtsson, Norling, Löfberg, Lidbom, Carlsson, Gustafsson, Zachrisson, Leijon, Hjelm-Wallén

Föredragande: statsrådet Sträng

Lagrådsremiss med förslag till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen

1 Inledning

Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen¹, som tillsattes den 16 februari 1973 med uppdrag att utreda frågan om kvarstad, skingringsförbud m. fl. säkerhetsåtgärder i skatteprocessen har i maj 1974 avgett delbetänkandet (SOU 1974:49) Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen.

I betänkandet föreslås bl. a. att den nuvarande lagen (1961:332) om handräkning vid taxeringsrevision (handräckningslagen) skall ersättas av en ny lag, bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen.

Lagförslaget är grundat på samma principer som handräckningslagen. Liksom vad f. n. gäller enligt handräckningslagen föreslås att till skatte- och avgiftsmyndigheternas förfogande skall ställas vissa tvångsmedel för att myndigheterna skall få tillgång till sådant bevismaterial, som den enskilde författningen enligt skall tillhandahålla för kontroll men som av en eller annan anledning inte utlämnas. Nyheterna i förslaget är i huvudsak följande. För det första föreslås att tre olika tvångsmedel skall införas – beslag, försegling och eftersökning – i stället för handräckningslagens eftersökande och omhändertagande samt att dessa s. k. säkringsåtgärder skall kunna användas var för sig eller i kombination med varandra. Denna möjlighet till differentierad användning saknas i handräckningslagen. Dessutom föreslår utredningen att beslut om säkringsåtgärd i viss utsträckning skall få fattas

¹ Ledamöter länsåklagaren för speciella mål Anders Nordenadler, ordförande, kamrarrättsrådet Sten Bergh, riksdagsledamoten Olof Johansson, kanslirådet Gösta Wexlander och riksdagsledamoten Hans Olov Westberg. Experter bitr. skattedirektören Bill Andréasson, kronofogden Börje Bjernstad, taxeringsrevisorn Sven Björnesjö, skattediriktören Christer Jarenius och kamrarrättsrådet Sverker Widmark.

av tjänstemän hos beskattningsmyndighet. Enligt förslaget beslutar länsskatterätten som första instans endast beträffande mer ingripande åtgärder. Det föreslås slutligen att sådana tjänstemän i viss utsträckning själva skall få verkställa beslut beträffande säkringsåtgärd medan utmättningsman liksom f. n. skall ha hand om verkställigheten i övriga fall. Enligt handräckningslagen gäller generellt att utmättningsman verkställer beslut.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av justitiekanslern (JK), Göta hovrätt, hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätten i Göteborg, riks försäkringsverket (RFV), kammarkollegiet, generaltullstyrelsen, riksrevisionsverket (RRV), riksskatteverket (RSV), 1969 års punktskatteutredning, 1972 års skatteutredning, statens jordbruksnämnd, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Kalmar, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Skaraborgs, Örebro, Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län, Föreningen auktoriserade revisorer, Föreningen Sveriges fögderichefer, Föreningen Sveriges kronofogdar, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska företagares riksförbund, Svenska kommunförbundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR) och Tjänstemännens centralorganisation (TCO). Vissa av de nu nämnda remissinstanserna har inte avgett egna yttranden. Således har LRF hänvisat till ett utlåtande av Lantbrukarnas skattedelegation medan SAF, Sveriges industriförbund och Sveriges redareförening åberopat ett utlåtande av Näringslivets skattedelegation och SACO anslutit sig till vad Föreningen Sveriges fögderichefer anfört. Länsstyrelsen i Malmöhus län har till sitt yttrande fogat yttranden från kronofogdemyndigheten i Helsingborgs distrikt och från lokala skattemyndigheten i Malmö fögderi.

2 Gällande rätt

2.1 Allmänt om processuella tvångsmedel

Det lagförslag, som utredningen har lagt fram, innehåller regler om s. k. processuella tvångsmedel som avses skola kunna komma till användning inom området för skatter, tullar och avgifter.

I vårt rättssystem brukar begreppet processuella tvångsmedel reserveras för sådana åtgärder som myndighet eller domstol får tillgripa för att det processuella förfarandet skall kunna genomföras på ett effektivt sätt. Till dessa räknas således inte de s. k. säkerhetsåtgärderna, exempelvis kvarstad och skingringsförbud, som syftar till att direkt säkra verkställigheten av dom, utslag eller beslut. Dessa åtgärder kommer därför inte att behandlas här.

Tvångsmedlen kan indelas i olika grupper beroende på vilket stadium i processen de avser. En speciell grupp utgör de förprocessuella tvångsmedlen, vilka får tillgripas innan talan väckts i huvudsaken vid domstol eller myndighet. Vidare finns processuella tvångsmedel, som kan användas under pågående process, samt efterprocessuella, dvs. sådana som kan bli tillämpliga sedan avgörande träffats i huvudsaken men detta ännu inte har vunnit laga kraft.

De förprocessuella tvångsmedlen förekommer så gott som uteslutande inom straffprocessen. Under förundersökningen i brottmål och innan åtal väckts äger polis och åklagare rätt att tillgripa en mängd åtgärder, t. ex. gripande, anhållande, kroppsvisitation, tagande av blodprov och fingeravtryck, beslag och husrannsakan. Vidare kan domstol på talan av åklagare besluta om häktning. Inte heller här krävs att åtal har väckts. På det hela taget är det här inte fråga om processuella sanktioner. Den misstänkte ges inte något föreläggande vid äventyr av vissa påföljder utan han utsätts för ett omedelbart verkande tvång, som han inte kan undvika genom att handla på visst sätt.

Civilprocessen har inga bestämmelser om förprocessuella tvångsmedel men innehåller en del regler om tvångsmedel av annan natur.

Den generella lagstiftningen om förvaltningsprocessen – förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, – innehåller bestämmelser om vitesföreläggande i samband med anmaningar och dylikt men saknar i övrigt bestämmelser om tvångsmedel. Vid sidan av de s. k. basreglerna i FPL finns emellertid kompletterande föreskrifter i andra författningar, som ger möjlighet till tvångsmedel på vissa rättsområden. Här märks framför allt handräckningslagen, enligt vilken tvångsmedel av förprocessuell natur får förekomma under vissa angivna omständigheter. Husrannsakan och beslag utgör deras närmaste motsvarigheter på det straffprocessuella området.

Vissa processuella tvångsmedel är gemensamma för de tre nämnda processformerna. Sålunda kan part, sakkunnig och vittne kallas till personlig

inställelse vid äventyr av vite. Under vissa förutsättningar får hot om böter eller häktning tillgripas. Vidare kan enskild vid vite eller exekutiv handräckning föreläggas att ge in skriftligt bevis (s. k. editionsföreläggande) eller tillhandahållas föremål för syn eller besiktning (s. k. exhibitionsföreläggande). Bestämmelserna om förelägganden av sistnämnda slag finns i 38 och 39 kap. rättegångsbalken, RB, till vilken 20 och 21 §§ FPL hänvisar.

I det följande skall närmare redogöras för de processuella tvångsmedel som finns att tillgå inom de olika processformerna. Därvid behandlas först tvångsmedlen inom beskattningsförfarandet. För att ge en bakgrund till dessa lämnas en översiktlig framställning beträffande uppgiftsskyldigheten och kontrollverksamheten inom vårt nuvarande beskattningssystem.

2.2 Området för skatter, tullar och avgifter

2.2.1 Uppgiftsskyldighet och kontroll

Den offentliga verksamheten i vårt land bygger i hög grad på den enskilde medborgarens medverkan. Bl. a. skall han lämna en stor mängd olika uppgifter till ledning för myndigheternas beslut i olika frågor. Alldeles särskilt gäller detta inom skatte- och avgiftsområdet.

För att en i möjligaste mån rättvis och likformig beskattning skall kunna åstadkommas krävs att den enskilde fullgör sin uppgiftsskyldighet på ett sanningsenligt och fullständigt sätt. I första hand har han att på eget initiativ lämna en redogörelse för vissa basfakta i en skriftlig deklaration eller annan formbunden handling. Dessutom är han emellertid skyldig att på myndigheternas begäran tillställa dem vissa kompletterande uppgifter.

Den enskilde har en omfattande skyldighet att på eget initiativ lämna uppgifter i fråga om de skatter som fastställs vid den årliga taxeringen enligt bestämmelserna i taxeringslagen (1956:623), TL. Denna uppgiftsskyldighet varierar emellertid i sin tur beroende på vad slag av inkomster som avses.

De mest detaljerade uppgifterna skall lämnas i förvärvskällorna tjänst och jordbruksfastighet, som redovisas enligt kontantprincipen, samt kapital. Särskilt gäller detta intäktssidan. Dessa inkomstredovisningar är förhållandevis öppna. Till detta kommer att inte endast den skattskyldige utan även arbetsgivare och andra ålagts viss förhållandevis omfattande skyldighet att lämna uppgifter till ledning för annans taxering inom dessa förvärvskällor. I förvärvskällan rörelse krävs däremot endast en summarisk redovisning från den skattskyldiges sida och skyldighet att lämna uppgifter till ledning för annan skattskyldigs taxering föreligger endast i ringa utsträckning.

Beträffande övriga skatter och avgifter inom vårt beskattningssystem behövs den enskilde på eget initiativ lämna endast mer summariska redogörelser. Detsamma gäller tullarna samt de skatter och avgifter, som administreras av generaltullstyrelsen. Ett undantag utgör arvsskatten, som fastställs med ledning av bouppteckning. Som exempel på sådan summarisk

redovisning kan nämnas deklarationen för mervärdeskatt, där endast summan skatt på den totala omsättningen, den skatt som har betalats av föregående led i produktionskedjan och slutligen skillnaden mellan dessa två skattebelopp skall uppges. Deklarationen innehåller alltså endast uppgifter för en matematisk kontroll av den skatt som skall erläggas och lämnar inte något utrymme för en materiell prövning av beskattningsunderlagets riktighet. Uppgiftsskyldigheten i deklarationerna till övriga indirekta skatter – de s. k. punktskatterna – är något mer omfattande men kan ändå sägas vara av summarisk natur. Detsamma kan anses gälla för de uppgifter som bildar underlaget för påföring av arbetsgivaravgifter.

I de fall där uppgiftsskyldigheten i deklaration eller motsvarande handling är mindre omfattande får den skattskyldiges bakgrundsmaterial, t. ex. bokföring eller andra räkenskaper, särskilt stor betydelse för kontrollen. Av det skälet innehåller beskattningsförfattningarna mer eller mindre detaljerade föreskrifter om vilket material som skall ställas till myndigheternas förfogande om de begär detta. Denna skyldighet att lämna kompletterande uppgifter är utförligast reglerad i TL, vars bestämmelser i ämnet berör inte bara de centrala inkomstskatterna utan i viss mån även mervärdeskatten. Lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML, innehåller dock även egna bestämmelser om kontrollmaterial. Liknande föreskrifter men långt ifrån så detaljerade som i TL finns i lagen (1958:295) om sjömansskatt, SjöL, lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning (förfarandelagen), FFL, tullagen (1973:670), lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., (avgiftslagen), AvgL, lagen (1967:340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område, m. fl. författningar som rör skatter eller avgifter.

Den statliga kontrollverksamheten är uppbyggd på olika sätt beroende på vilken skatt, tull eller avgift det är fråga om. Därvid spelar de uppgiftsskyldigas antal samt uppgifternas mer eller mindre öppna karaktär den största rollen. Den utan jämförelse största och mest utbyggda kontrollapparaten finns på området för direkt inkomstskatt.

Årligen avges för taxering enligt TL över 5 milj. allmänna självdeklarationer. För kontroll av detta stora material finns i första ledet en taxeringsorganisation, som består av omkring 4 000 lokala och särskilda taxeringsnämnder. Nämnderna har möjlighet att begära in deklarationer från den som av en eller annan anledning inte har avgett någon deklaration samt kan dessutom infordra kompletterande uppgifter för att närmare utreda frågor som har aktualiserats av de uppgifter som lämnats i självdeklaration. För att ge eftertryck åt dessa framställningar äger nämnden förelägga vite. Däremot saknar taxeringsnämnderna möjlighet att infordra bokföring eller annat bakomliggande räkenskapsmaterial.

Skatteavdelningarna på länsstyrelserna leder och övervakar taxeringsnämndens arbete inte enbart under löpande taxeringsperiod utan företar

också olika typer av efterkontroll. Tyngdpunkten i detta senare arbete ligger på taxeringsrevisioner men även andra former av eftergranskning förekommer.

Bestämmelserna om taxeringsrevision finns i 56–58 §§ TL. För att revision skall få äga rum krävs beslut av chefen för skatteavdelningen – skattechefen – men denne äger delegera beslutanderätten till enhetschef på avdelningen.

Ett beslut om taxeringsrevision innebär att kontrollmyndigheternas rättigheter att få ta del av bokföring och annat räkenskapsmaterial utvidgas i avsevärd mån. Således skall t. ex. den som har att verkställa revisionen genast få tillgång till de handlingar som skall granskas. Den som är föremål för revision är skyldig att lämna de upplysningar som erfordras för revisionens genomförande, lämna tillträde till de lokaler som används i hans verksamhet samt dessutom biträda för granskning av handlingar och varulager. Skattechefen äger dessutom bestämma tid och plats för revisionen samt att den får verkställas hos den vars verksamhet skall granskas. Skall revisionen äga rum på annan plats är den reviderade skyldig att lämna räkenskaper och andra handlingar som får granskas ifrån sig. Handlingarna skall återställas så fort ske kan. Den som beslutat om taxeringsrevision äger förelägga vite om de handlingar som författningsenligt skall ställas till revisorns förfogande inte utlämnas.

Till skillnad från de direkta inkomstskatterna kontrolleras mervärdeskatten av enbart tjänstemän. Kontrollbestämmelserna i TL gäller – om man bortser från regleringen av taxeringsnämndernas verksamhet – i allt väsentligt även på mervärdeskattens område. Taxeringsrevision motsvaras här av skatterevision. Beslut om revision fattas av länsstyrelsen eller RSV. I övrigt är bestämmelserna i 56 och 58 §§ TL tillämpliga.

Övriga indirekta skatter – de s. k. punktskatterna – kontrolleras av RSV. Inte heller här förekommer det någon taxering i inkomstbeskattningsmening. Kontrollbestämmelserna är inte så forbundna och detaljerade som i TL och ML. Formellt sett saknas revisionsinstitutet. Skattskyldig måste dock så snart beskattningsmyndigheten finner det erforderligt på anfordran tillhandahålla handelsböcker, affärskorrespondens och övriga handlingar som hör till den skattepliktiga verksamheten samt dessutom lämna tillträde till verksamhetslokaler. Han är också skyldig att biträda vid granskning av handlingar och varulager.

Statens jordbruksnämnd administrerar prisregleringsavgifterna på jordbrukets och fiskerinäringens områden. De centrala materiella och processuella bestämmelserna inom jordbruksregleringen finns i lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område, och för fiskeregleringens del i lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område.

De prisregleringsavgifter som tas ut inom landet eller vid utförsel kontrolleras av statens jordbruksnämnd efter samma principer som gäller för

punktskatterna enligt FFL. Lagtekniskt har detta lösts så att i de nämnda lagarna om prisreglering hänvisas till kontrollbestämmelserna i nyssnämnda lag. Uppbörden av de avgifter, som skall erläggas vid införsel till riket av vissa jordbruks- och fiskeprodukter, handhas av tullverket. Därvid gäller bestämmelserna i tullagen.

Tullagen innehåller de centrala bestämmelserna om tullkontroll. För kontroll av uppgifter som har lämnats enligt lagen eller enligt föreskrift som meddelats med stöd av den kan tullmyndighet enligt 35 § förelägga uppgiftslämnaren att för granskning tillhandahålla myndigheten handelsböcker, affärskorrespondens och andra handlingar som behövs för ändamålet. Även den för vars räkning vara införs och annan, som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift av betydelse för kontrollen kan inhämtas av anteckningar eller andra handlingar, som förs i hans verksamhet, kan föreläggas att tillhandahålla handlingar som behövs för kontrollen. Vidare innehåller tullagen en föreskrift motsvarande 56 § 4 mom. TL avseende taxeringsrevision. Enligt 36 § är den, vars uppgifter skall kontrolleras eller för vars räkning den tull- eller avgiftspliktiga varan införts, skyldig att lämna tillträde till lokaler där hans verksamhet bedrivs samt bereda tulltjänsteman tillfälle att undersöka varan och utan kostnad tillhandahålla denne behövliga varuprov.

Vid sidan av tullagen finns i 65 § tullstadgan (1973:671) en bestämmelse som ger tulltjänsteman rätt att även i annat fall än som avses i 36 § tullagen undersöka och ta prov på vara som står under tullkontroll. Tulltjänsteman får vidare ta hand om sådan vara för tillfällig förvaring samt försegla och förse med igenkänningsmärke sådan vara samt även vara som förvaras gemensamt med denna. Här kan tilläggas att det är med stöd av nu nämnt lagrum som tulltjänsteman bl. a. äger undersöka innehållet i inresandes väskor utan att misstanke om brott behöver föreligga. Har däremot resande tillfrågats och lämnat uppgift om innehållet i resväskorna kan kontrollen anses ske med stöd av 36 § tullagen.

Arbetsgivaravgifterna av främst socialpolitisk natur administreras av RFV. Verket handhar också kontrollverksamheten men har därvid hjälp av de lokala skattemyndigheterna. Avgifterna fastställs med ledning av årliga arbetsgivaravgifter. Inte heller på detta område är kontrollbestämmelserna utformade på ett detaljerat sätt. Ett revisionsinstitut av den formella karaktär, som finns i TL och ML, saknas. Arbetsgivaren är emellertid skyldig att efter anmaning från myndigheterna tillhandahålla bokföring med därtill hörande handlingar för kontroll av att avgiftsunderlaget har blivit rätt beräknat. I realiteten innebär detta en form av revision.

2.2.2 Tvångsmedel för uppgiftsskyldighetens fullgörande

2.2.2.1 Allmänt

Vitesinstitutet är det helt dominerande tvångsmedlet inom hela området för skatter, avgifter och tullar. Dessutom har kontrollmyndigheterna – med undantag för tullverket och statens jordbruksnämnd – möjlighet att hos utmätningsman begära handräckning enligt handräckningslagen för att få tag i visst bevismaterial. Tullmyndigheterna har rätt att vid misstanke om brott mot tullförfattningarna ingripa med straffprocessuella tvångsmedel. Denna rätt saknar övriga myndigheter.

2.2.2.2 Vitesinstitutet

Vitesbestämmelser finns i flertalet centrala författningar.

Enligt 53 § TL har taxeringsnämnd och taxeringsintendent möjlighet att vid vite anmana skattskyldig att lämna deklaration eller annan uppgift. Vidare äger skattechef enligt bestämmelserna i 58 § TL förelägga den hos vilken taxeringsrevision skall äga rum att vid vite tillhandahålla räkenskaper och andra handlingar. Däremot får vite inte användas för att genomdriva sådana åtgärder som kassainventering eller granskning av lokaler, varulager och andra utrymmen. Vitesbeloppet skall enligt 123 § bestämmas till minst 500 kr. medan maximum för vitesbeloppet numera inte gäller. Länsskatterätten beslutar om vitets utdömande enligt bestämmelserna i TL.

ML har i 20 och 23 §§ bestämmelser om vitesföreläggande som avser försummelse att göra anmälan om registrering, underlåtenhet att lämna uppgift för bedömning av skattskyldighet samt deklarationsförsummelse. Vitesföreläggande får också tillgripas vid skatterevision enligt ML. Därvid gäller 58 § TL.

Även vid skatterevision enligt 24 § kupongskattelagen (1970:624) gäller vitesbestämmelserna i 58 § TL. RSV har dessutom enligt 23 § kupongskattelagen möjlighet att förelägga aktiebolag, som försummar annan skyldighet enligt lagen än skyldigheten att innehålla eller inbetala kupongskatt i föreskriven tid eller ordning, att vid vite fullgöra denna skyldighet.

På punktskatteområdet äger RSV förelägga den skattskyldige att avge deklaration eller att utlämna uppgifter, räkenskapshandlingar, varuprover och dylikt. Föreläggandet kan vidare avse att förmå den skattskyldige att lämna tillträde till lokaler, som används i den berörda verksamheten, samt att få honom att lämna nödigt biträde för granskning av handlingar och varulager. Dessa bestämmelser finns i 7–11 §§ FFL. Enligt 12 § kan vite utsättas vid samtliga dessa nu nämnda förelägganden. Vitesbeloppet skall anpassas till vederbörandes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt men får inte underskrida 100 eller överskrida 5 000 kr.

Vitesbestämmelserna i FFL äger motsvarande tillämpning vid kontroll

av prisregleringsavgifter på jordbrukets och fiskets område, i vilka fall vitet bestäms av statens jordbruksnämnd.

När det gäller socialförsäkringsavgifter m. m., som ligger under RFV:s förvaltningsområde, äger RFV, lokal skattemyndighet och sjömansskattekontoret att vid vite anmana arbetsgivare att avlämna arbetsgivaruppgift och kontrolluppgifter. Vidare får samma myndigheter förelägga arbetsgivare att vid vite komplettera ofullständig arbetsgivaruppgift samt att lämna erforderliga upplysningar för beräkning av avgiftsunderlag. Slutligen äger myndigheterna anmana arbetsgivare att vid vite tillhandahålla handlingar som avses i 78 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272), UL. Enligt 35 § AvgL får vitet inte bestämmas under 100 eller över 5 000 kr.

Vite får också användas vid kontroll inom uppbördssystemets ram. I 83 § UL finns angivna de fall då vitesföreläggande kan tillgripas. Detta får ske bl. a. om skattskyldig inte hör samman anmaning att lämna preliminär självdeklaration, att fullständiga sådan deklaration eller att för jämkning inkomma med för den skattskyldige utfärdad debetsedel på preliminär skatt samt om arbetsgivare inte hör samman anmaning att tillhandahålla bokföring och därtill hörande handlingar för kontroll enligt 78 §.

Vite enligt UL föreläggs av länsstyrelsen eller lokal skattemyndighet och får bestämmas till lägst 100 och högst 5 000 kr. Vitesbestämmelser som i allt väsentligt motsvarar dem i UL finns i 30 § SjL.

Vitesbestämmelser finns också inom tullagstiftningen. Enligt 42 § tullagen äger tullmyndighet förelägga tullskyldig att vid vite vidta åtgärd som behövs för förtullning eller för tullverkets kontrollverksamhet. Vite kan även föreläggas, om någon underlåtit att lämna uppgift eller handling enligt bl. a. 7 § eller att fullgöra skyldighet som föreskrivs i 36 §. Likaså kan vitesföreläggande enligt 76 § tullstadgan meddelas enskild som i annat fall än som avses i 42 § tullagen har underlåtit att fullgöra skyldighet som föreskrivs i tullstadgan eller i annan med stöd av tullagen meddelad bestämmelse. Vite enligt tullagstiftningen får inte vara lägre än 100 eller högre än 5 000 kr.

2.2.2.3 Handräckningslagen

Handräckningslagen har gällt sedan den 1 juli 1961. Avsikten med lagen var att den skulle komplettera vitesinstitutet i visst fall. Beskattningsmyndigheterna fick genom den en möjlighet att begära handräckning av utmätningsman för att få ut räkenskaper och andra bevishandlingar som inte ställdes till förfogande vid granskning.

Handräckningslagen innehåller i huvudsak följande bestämmelser.

Tillämpningsområdet. Handräckningslagen är tillämplig vid taxeringsrevision enligt 56–58 §§ TL och 42 § förordningen (1959:507) om allmän varuskatt (upphävd), vid skatterevision enligt 28 § ML samt 24 § kupongskattelagen, vid granskning enligt 9–11 §§ FFL samt vid kontroll enligt 78 § 1 mom. UL, 19 § SjL och 7 § tredje stycket AvgL.

Ändamål. Ett beslut om handräckning innebär att utmätningsman får söka efter och omhänderta handlingar som författningsenligt skall tillhandahållas för granskning. Denna begränsning av ändamålet till att avse endast utfående av handlingar medför att sådana åtgärder enligt TL som granskning av lokaler samt kassainventering och granskning av varulager hos bokföringspliktig skattskyldig inte kan genomdrivas mot dennes bestridande med hjälp av handräckning. Inte heller får handräckning tillgripas för att skaffa fram varuprov eller för att bereda sig tillträde till lokaler för granskning enligt FFL. I sammanhanget bör uppmärksammas att eftersom vitesföreläggande enligt TL också är begränsat till utfående av handlingar så finns över huvud taget inte något tvångsmedel, som beskattningsmyndigheterna kan använda för att genomföra kassainventering och granskning av lokaler och varulager när den skattskyldige vägrar att medverka härtill. Däremot är det möjligt – som framgått av den tidigare redogörelsen – att förelägga vite för att förmå skattskyldig att vidta sådana åtgärder vid kontrollverksamhet enligt FFL.

Villkor för handräckning. Den första förutsättningen för att handräckning skall få tillgripas är att det beslutas om revision hos någon. Därmed avses taxeringsrevision och skatterevision, men också vissa typer av granskning enligt FFL, UL, SJL samt AvgL, vilka granskningar får äga rum utan att något formligt beslut har meddelats därom.

Handräckning får ske såväl hos den som är föremål för revisionen eller granskningen som hos tredje man. Olika förutsättningar gäller beroende på mot vem handräckningen riktar sig.

För att handräckning skall få äga rum hos någon som tillhör den första gruppen – dvs. den som revideras eller granskas – krävs att det finns grundad anledning anta att han innehar men inte tillhandahåller handling, som är av väsentlig betydelse för taxering eller för fastställande av skatt, samt att det har visat sig att han inte efterkommit föreläggande att vid vite utge handlingen.

I prop. 1961:62 underströks att förfarandet inte borde användas utan starka skäl. Vid prövningen av frågan borde givetvis den beslutande myndigheten göra sig noga underrättad angående omständigheterna i fallet, vilka åtgärder granskningsmannen vidtagit för att erhålla tillgång till handlingarna etc. I regel torde det vara lämpligt – framhölls det vidare – att granskningsmannen sammanfattade för prövningen relevanta förhållanden i en skriftlig anmälan.

Den omständigheten att den som granskas förnekar att han innehar begärda handlingar medför inte hinder för lagens tillämpning. Om det finns "grundad anledning" anta att han har handlingarna kan nämligen handräckning ske för att eftersöka och omhänderta handlingarna. "Grundad anledning" får i en sådan situation i regel anses föreligga om handlingarna författningsenligt skall finnas.

Vitesföreläggande behöver inte ske i sådana fall där det uppenbarligen skulle vara utan gagn eller fara är i dröjsmål. I propositionen (s. 39) framhölls att förhållandena inte sällan torde vara sådana att ett vitesföreläggande skulle

vara utan gagn och därför enligt de föreslagna reglerna kunde underlåtas. Så kunde uppenbarligen vara fallet om granskningsmannens anmodan att ställa handlingar till förfogande besvarades med en uppgift att handlingarna i fråga aldrig hade upprättats eller att de förkommit och det fanns grundad anledning anta att uppgiften var oriktig. Anledning att underlåta vitesföreläggande kunde vidare finnas om den som skulle bli föremål för taxeringsrevision tidigare hade försökt undandra sig granskning.

Handräckning hos annan än den som avses med revisionen eller granskningen – dvs. tredje man – får ske under förutsättning att det finns grundad anledning anta att viss angiven handling som är av väsentlig betydelse för taxering eller för fastställande av skatt finns hos honom, att han inte på begäran tillhandahåller handlingen samt att det med hänsyn till handlingens betydelse och övriga omständigheter finns synnerliga skäl för handräckning.

I detta sammanhang underströks i propositionen (s. 43) att det låg i sakens natur att innan sådant beslut fattades man tillsåg att andra åtgärder först vidtogs för att erhålla handlingen. Framkom det exempelvis att handlingen deponerats i bank eller hos advokat borde, om handlingen inte genom dessas förmedling frivilligt ställdes till förfogande, förordnande meddelas om taxeringsrevision hos banken eller advokaten för granskning av handlingen.

Beslutande och verkställande organ. Beslut om handräckning meddelas av länsskatterätt och verkställs genom utmätningssmans försorg. Denne skall skriftligen underrättas om beslutets innehåll.

Frågan om vem som skulle tilläggas rätten att besluta om handräckning väckte en hel del diskussion under förarbetena till handräckningslagen. I den departementspromemoria som låg till grund för lagstiftningen förordades att rätten att påkalla handräckning skulle tilläggas den myndighet som hade förordnat om taxeringsrevision eller däremot svarande granskning, dvs. taxeringsintendenten i länet resp. kontrollstyrelsen. Länsstyrelsen skulle dock kunna överta en sådan fråga och i vissa fall även fatta beslut därom.

Vid remissbehandlingen av promemorian ifrågasattes från några håll om inte beslutanderätten alltid skulle tillkomma länsstyrelsen.

I lagrådsremissen (propositionen s. 38) utökades antalet fall i vilka länsstyrelsen skulle fatta beslut. Det föreslogs således att länsstyrelsen alltid skulle besluta i fråga om uttagande av handlingar hos annan än den som var föremål för taxeringsrevision. Vidare utformades författningstexten så att det klart framgick att länsstyrelsen i anledning av anförda klagomål eller av annan anledning kunde ingripa och eventuellt upphäva taxeringsintendentens beslut. Det framhölls vidare att dessa frågor inom länsstyrelsen borde handläggas av landskamreraren, vilken i sin egenskap av ordförande i prövningsnämnden var väl insatt i desamma. I övriga fall skulle taxeringsintendenten besluta om handräckning. Det framhölls att likaväl som en

åklagare, alltså ena parten i ett brottmål, kunde besluta om beslag och husrannsakan, borde taxeringsintendenten kunna besluta om här avsedda åtgärder.

Lagrådet medgav att de av departementschefen anförda skälen i viss mån talade för att beslutanderätten anförtröddes åt taxeringsintendenten i de av honom angivna fallen men att länsstyrelsen ändå borde fatta beslut i samtliga fall om handräckning för att ytterligare stärka garantierna för den enskildes rättssäkerhet. Lagrådets anmärkning i denna del följdes emellertid inte i propositionen i riksdagen.

Vid utskottsbehandlingen (L'U 1961:36 s. 41) framhölls att avvägningen mellan å ena sidan effektivitetsintresset och å andra sidan den enskildes rättssäkerhetsintressen måste ske med stor omsorg. Såvitt gällde vissa hit-hörande problem ville utskottet därlör förorda andra lösningar än dem som upptogs i propositionen. Utskottet sade sig vilja i dessa delar ytterligare stärka garantierna för den enskildes rättssäkerhet. Detta gällde till en början frågan om vilken myndighet som skulle äga besluta om handräckning. I denna fråga delade utskottet lagrådets uppfattning och förordade att beslutanderätten i fråga om handräckning borde uteslutande tillkomma länsstyrelse. Det blev också riksdagens beslut.

Befogenheter vid förrättningen. Handräckning får enbart innebära eftersökning och omhändertagande av handlingar som författningsenligt skall tillhandahållas för granskning.

Eftersökandet får genomföras så att förrättningsmannen genomsöker hus, rum eller slutet förvaringsställe och annat ställe även om det inte är tillgängligt för allmänheten. Rum eller förvaringsställe får om det erfordras öppnas på sätt utmätningsmannen finner lämpligt. Efter förrättning skall det åter tillslutas. Olägenhet eller skada får inte förorsakas utöver vad som är oundgängligen nödvändigt. Av det sagda framgår att handräckningen inte får avse person. Utmättningsmannen får således inte undersöka om någon av dem som är närvarande vid förrättningen har eftersökta handlingar på sig.

Handräckningslagen har särskilda sekretessbestämmelser, som i viss mån innebär ett utvidgat skydd i förhållande till de olika beskattningsförfattningarnas regler om sekretess. De har i huvudsak följande innehåll.

Vill den hos vilken förrättningen företas att handling skall undantas från granskning, har han att göra framställning om detta vid förrättningen eller hos länskattevärdens rätt. Om framställning görs vid förrättningen eller tidigare har gjorts hos värdens rätt skall handlingen, om den likväl omhändertas, av utmätningsmannen förseglas och överlämnas till domstolen. Innan framställningen prövats får annan än den på vilken prövningen ankommer inte ta del av handlingen. Har den hos vilken förrättningen har företagits inte närvarit skall utmätningsmannen försegla samtliga omhändertagna handlingar och överlämna dem till länskattevärdens rätt. Kommer framställningen in senare

än fjorton dagar efter förrättningen, utgör denna inget hinder mot handlingens granskning såvida inte rätten förordnar annorlunda. Utmätningssmannen eller annan, som för myndigheternas räkning närvarit vid förrättningen, får inte obehörigen yppa vad han därvid fått veta. Samma regler gäller för den som prövar fråga om undantag från granskning. Brott mot dessa föreskrifter straffas med dagsböter eller fängelse i högst 6 månader, om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

Förfarandet. Kontrollmyndigheten skall närvara vid förrättningen genom den som har uppdraget att genomföra taxeringsrevisionen eller annan tjänsteman som har förordnats därtill av den myndighet som beslutat om revision. Omhändertagna handlingar skall genast utan närmare granskning överlämnas till den närvarande tjänstemannen om de inte skall förseglas av utmätningssmannen på grund av begäran om undantag från granskning. Det är utmätningssmannen som beslutar om hur granskningen skall genomföras och vilka handlingar som skall omhändertas. Enligt propositionen skall emellertid den tjänsteman, som är närvarande från kontrollmyndighetens sida, biträda utmätningssmannen när det gäller att avgöra vilka handlingar som skall omhändertas.

Vid förrättningen skall vidare närvara ett vittne, som utsetts av utmätningssmannen. Denne får också anlita erforderligt biträde av sakkunnig eller annan.

Den hos vilken förrättningen skall äga rum eller, om han själv inte anträffas, hans hemmavarande husfolk eller hos honom anställd skall så snart det kan ske underrättas om förrättningen för att få tillfälle att närvara och kunna tillkalla egna vittnen. Detta får dock inte uppehålla förrättningen. Vid förrättningen skall underrättelse lämnas om bestämmelserna i handräckningslagen beträffande undantagande av handling från granskning och om besvär.

Protokoll skall föras. I detta måste anges beslutet om handräckningen, vilka som har närvarit och vad som förekommit. I protokollet antecknas vidare de handlingar som omhändertagits. Därvid skall anges om de har förseglats och till vem de överlämnats. Den granskade har rätt att på begäran få bevis om detta samt avskrift av protokollet. Kostnaderna för handräckningen åvilar statsverket.

Besvär. Talan mot beslut av länsskatterätt om handräckning och om handlingens undantagande från granskning förs hos kammarrätt och regeringsrätten. Klagan över utmätningssmanns förfarande sker enligt bestämmelserna i utsökningsslagen. Sådan talan prövas i första hand av överexekutor och kan därifrån fullföljas till hovrätt och högsta domstolen.

2.3 Tvångsmedel inom förvaltningsområdet i övrigt

FPL innehåller basreglerna för rättsskipningen i förvaltningsdomstolarna. Dessa gäller således även för skatte-, tull- och avgiftsområdet i den mån

avvikande bestämmelser inte har meddelats i författning på detta område. FPL har endast ett fåtal bestämmelser om processuella tvångsmedel.

Enligt 14 § har domstol möjlighet att kalla part att vid vite inställa sig personligen. I vissa förvaltningsrättsliga specialförfattningar finns dessutom föreskrifter om hämtning av part, t. ex. i 75 § barnavårdslagen (1960:97) som avser underställningsmål och 27 § nykterhetsvårdslagen (1954:579) som gäller mål om tvångsintagning. Vidare äger domstol enligt 25 § FPL att enligt bestämmelserna i 36 och 40 kap. RB kalla sakkunnig och vittne att vid vite inställa sig personligen samt att därvid i vissa angivna fall även använda hot om böter eller häktning. Förvaltningsdomstol kan dessutom enligt 20 och 21 §§ FPL, vilka lagrum hänvisar till motsvarande bestämmelser i RB, utfärda s. k. editions- och exhibitionsföreläggande vid äventyr av vite eller handräckning. Några andra typer av tvångsmedel finns inte i FPL.

Förvaltningslagen (1971:290), FL, som – med undantag av regeringsärenden – gäller handläggning av ärende hos förvaltningsmyndighet, vissa ärenden hos kommunal myndighet, överexekutor eller utmätningsman samt polis-, åklagar- eller tullmyndighet, innehåller inte några bestämmelser om processuella tvångsmedel.

2.4 Tvångsmedel inom civilprocessen

Bestämmelser om tvångsmedel inom civilprocessens område finns i RB. De civilprocessuella tvångsmedlen får användas först sedan talan i huvudsaken har väckts vid allmän domstol. Domstolen fattar beslut om användning av tvångsmedel. Beslutet kan tillkomma på domstolens eget initiativ eller fattas efter begäran från part.

Vitet är det centrala tvångsmedlet på civilprocessens område.

Om part eller annan skall vara personligen närvarande vid en domstolsförhandling, äger domstolen enligt 9 kap. 7 § RB att i kallelsen till förhandlingen förelägga vite. Domstol får enligt 36 kap. 21 § förelägga vite när vittne, sakkunnig eller part utan giltigt skäl vägrar avlägga ed eller försäkras eller att avge utsaga eller besvara frågor. I s. k. indispositiva mål – dvs. mål som avser fråga som får avgöras endast av domstol – finns dessutom möjlighet att enligt speciallagstiftning förelägga part och annan som saken angår att vid vite lämna blodprov eller genomgå viss kroppslig undersökning.

Allmänt gäller för civilprocessuella viten att de skall bestämmas till ett belopp som med hänsyn till vederbörandes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att iaktta föreläggandet. Vitet får dock inte vara lägre än 10 eller högre än 5 000 kr. Domstolen dömer också ut vitet. Har så skett får domstolen i samma sak förelägga nytt vite och då om högst 10 000 kr.

Vittne eller part får hämtas till domstolsförhandling enligt bestämmelser i 36 kap. 20 § och 44 kap. 5 § RB. Sätillvida skiljer sig civilprocessen från

förvaltningsprocessen, där sådan hämtning inte kan ske. Hämtningsbestämmelserna får dock inte användas i s. k. dispositiva tvistemål. Det handlar här om mål angående tvist som de inblandade parterna får förlika utom domstol.

Vittne som inte rättar sig efter ett föreläggande att vid vite avlägga ed eller försäkran eller avge vittnesmål eller besvara fråga kan enligt 36 kap. 21 § RB av domstol föreläggas att vid äventyr av häkte fullgöra sin skyldighet. Häktningstiden är maximerad till tre månader.

Bestämmelser om editionsplikt finns i 38 kap. RB. Enligt dessa skall i rättegång vid allmän domstol envar, som innehar skriftlig handling av betydelse som bevis, förete denna (editionsplikt). Är någon skyldig att förete skriftlig handling som bevis, äger domstolen förelägga honom det. Så får ske genom vite men rätten kan även förordna att handlingen skall tillhandahållas genom utmätningsmannens försorg. Enligt 17 kap. 14 § RB äger rätten förordna att beslut om företeende av skriftlig handling genast skall verkställas. Beslutet verkställs enligt 42 § andra stycket utsökningslagen såsom lagakraftlägande dom. Säkerhet behöver inte ställas.

I huvudsak samma regler finns i 39 kap. 5 § och 40 kap. 5 § RB om tillhandahållande av föremål för syn och besiktning. Detta tvångsmedel brukar kallas exhibitionsföreläggande.

2.5 Tvångsmedel inom straffprocessen

2.5.1 Allmänt

Straffprocessen är den processform som har de utan jämförelse flesta och mest utförligt reglerade tvångsmedlen.

De centrala bestämmelserna finns i 24, 27 och 28 kap. RB. Det förekommer också viss speciallagstiftning vid sidan av RB.

De straffprocessuella tvångsmedlen har till uppgift att säkra dels bevisupptagningen inför allmän domstol, dels verkställigheten av domstolens avgörande.

Beslut om tvångsmedel fattas av allmän domstol och i en del fall av allmän åklagare. Även polisman äger i vissa situationer besluta om tvångsmedelsåtgärder och verkställa dem på eget ansvar.

För att besluta om tvångsmedel skall få fattas måste viss grad av brottsmisstanke föreligga. Till skillnad från civilprocessens bestämmelser är det således inte nödvändigt att talan i huvudsaken har väckts vid domstol. Har inte åtal väckts kan fråga om användning av tvångsmedel tas upp, endast efter framställning från allmän åklagares sida. Har däremot talan väckts i huvudsaken är även domstolen skyldig att förordna om tvångsmedel om situationen det kräver. Det sammanhänger med att domstolen är ansvarig för att utredningen i brottmålet är fullständig.

2.5.2 Tvångsmedel enligt RB

Bestämmelserna om straffprocessuella tvångsmedel och säkerhetsåtgärder har i RB delats upp på fem kapitel. Kap. 24 handlar om häktning och an-hållande, kap. 25 om reseförbud, kap. 26 om kvarstad och skingringsförbud, kap. 27 om beslag och kap. 28 om husrannsakan samt kroppsvisitation och kroppsbesiktning. Den följande redogörelsen begränsas till de två sist-nämnda kapitlen, som avser s. k. reella tvångsmedel.

2.5.2.1 Beslag

I 27 kap. 1 § RB sägs att föremål under vissa angivna omständigheter får tas i beslag. Enligt uttrycklig föreskrift i lagrummets andra stycke är det även möjligt att låta skriftlig handling omfattas av beslag.

Vid brottsutredning får beslag ske hos den som misstänks för brottet men även hos annan som helt saknar anknytning till brottet. Brottets natur och svårhetsgrad spelar härvidlag ingen roll. Utredningen behöver heller inte ha kommit så långt att misstankarna kan rikta sig mot någon bestämd person.

Förutsättningarna för att beslag får äga rum är av tre olika slag. Det skall vara fråga om ett föremål som "skäligen kan antas äga betydelse för utredning om brott eller vara genom brott någon avhänt eller på grund av brott förverkat". S. k. sabotagerisk – t. ex. att någon kan väntas förstöra eller gömma undan föremålet – behöver däremot inte föreligga för att beslut om beslag skall få fattas.

Den första förutsättningen – betydelse för utredning om brott – visar att beslagsinstitutet i ett sådant fall har bevissäkrande syfte. När det gäller ekonomiska brott används beslagsinstitutet ofta för att säkerställa bokföring eller annat räkenskapsmaterial. I andra situationer kan beslaget gälla lösa saker som man vill säkerställa för besiktning vid domstol. Själva saken kan då ha bevisvärde eller också kan det vara fråga om någon detalj av det beslagtagna föremålet, t. ex. ett fingeravtryck på en möbel. Förekommer från bevissynpunkt intressanta fingeravtryck på möblerna i ett rum är det f. ö. möjligt för myndigheterna att då tillstänga hela rummet enligt bestämmelserna i 27 kap. 15 § RB.

De två andra förutsättningarna för beslag, nämligen att en sak "avhänts någon genom brott" eller "förverkats på grund av brott" avser att säkerställa verkställigheten av domstolens kommande avgörande och saknar således bevissäkrande syfte.

Beslut om beslag meddelas av undersökningsledaren eller åklagaren eller, på dennes yrkande, av rätten.

Beslutet verkställs i allmänhet genom att polisen tar hand om föremålet. Det får också lämnas kvar hos innehavaren med skingringsförbud.

Om det föreligger "fara i dröjsmål" får även enskild polisman verkställa

beslag trots att beslut från undersökningsledaren eller åklagaren saknas. Polismannen är då skyldig att skyndsamt göra anmälan till sådan befattningshavare som äger fatta beslut om beslag.

I de fall där domstol inte beslutat om beslag får den som beslaget avser begära domstolsprövning av saken. När domstol har beslutat om beslag skall i beslutet anges inom vilken tid åtal måste vara väckt. Vid beslut om beslag, som har fattats av undersökningsledare eller åklagare, måste åtal väckas inom en månad efter det att beslaget verkställts. Sker inte detta skall beslaget omedelbart hävas. Detsamma gäller om åtal inte väcks inom den av domstolen förelagda tiden.

Om beslag angår person som inte är närvarande vid den förrättning, då beslagsbeslutet verkställs, skall denne utan dröjsmål underrättas om verkställigheten.

Av bestämmelserna i 27 kap. 12 § första stycket RB framgår att post- eller telegraf försändelse, handelsbok eller annan enskild handling inte får undersökas närmare samt att inte heller brev eller annan sluten handling får öppnas av annan än domstolen, undersökningsledaren eller åklagaren. Sakkunnig eller annan, som anlitas för utredning om brottet eller av annat skäl hörs i målet, får efter anvisning av den behöriga myndigheten granska handlingen. Om den som verkställer beslag inte får undersöka handlingen, skall den förseglas av honom.

2.5.2.2 Husrannsakan m. m.

Husrannsakan är ett tvångsmedel som kan användas för att möjliggöra ett beslag av föremål eller ett gripande av en person. Husrannsakan får också tillgripas för att utröna omständigheter kring ett visst brott. Slutligen kan husrannsakan äga rum för att få tag i t. ex. ett vittne, som skall hämtas till förhör.

Husrannsakan förutsätter i regel att brottet kan medföra fängelse. Olika bestämmelser gäller om tvångsmedlet riktar sig mot den misstänkte eller mot någon annan. I sistnämnda fall krävs att synnerliga skäl är för handen.

Husrannsakan får avse hus och rum samt slutna förvaringsställen såsom skåp, kassafack, bil och dylikt. I offentliga lokaler får husrannsakan ske utan att fängelse kan följa på det misstänkta brottet. Detsamma gäller lokaler som utgör tillhåll för förbrytare eller används för förvaring av stöldgods. På öppna platser kan polisen naturligtvis fritt bedriva sin spaningsverksamhet. Detta gäller också beträffande sådana avstängda områden som gårdsplaner och industritomter. Beslut om husrannsakan får fattas utan att myndigheten behöver höra den som åtgärden skall riktas mot. Det är heller inte nödvändigt att i förväg underrätta denne om verkställigheten. Tvångsmedlet avses nämligen komma till användning i sådana situationer där en betydande sabotagerisk föreligger.

I 28 kap. 6 § RB föreskrivs att olägenhet eller skada inte får orsakas vid husrannsakan utöver vad som är oundgängligen nödvändigt. Rum eller förvaringsställe får dock öppnas med våld. Om detta har skett skall det efter förrättningen på lämpligt sätt åter tillslutas. Husrannsakan får inte utan särskilt skäl verkställas mellan kl. 21 och kl. 06.

Vid husrannsakan skall såvitt möjligt ett av förrättningsmannen anmodat trovärdigt vittne vara närvarande. Förrättningsmannen äger anlita biträde av sakkunnig eller annan. Den hos vilken husrannsakan sker eller om han inte är närvarande hans hemmavarande husfolk skall ges tillfälle att övervara förrättningen samt att tillkalla vittne. Detta får dock inte uppehålla undersökningen. I fall denna företagits utan att den hos vilken undersökningen har ägt rum varit företrädd på angivet sätt, skall han så snart det kan ske utan men för utredningen underrättas om den vidtagna åtgärden. Målsägande eller ombud för denne får under vissa närmare angivna villkor vara närvarande för att tillhandagå myndigheterna med upplysningar.

I 28 kap. 8 § RB föreskrivs att post- och telegrafförsändelse, handelsbok eller annan enskild handling, som anträffas vid husrannsakan, inte får undersökas närmare. Brev eller annan sluten handling får inte öppnas av annan än domstol, undersökningsledaren eller åklagaren. Särskilt anlitad sakkunnig eller annan äger dock granska handlingen efter anvisning av myndighet. Om den som gör husrannsakan inte får ta del av påträffad handling, skall den förseglas.

Protokoll skall enligt 28 kap. 9 § RB föras över husrannsakan. I protokollet anges ändamålet med förrättningen samt vad som därvid hänt. Den hos vilken husrannsakan företagits äger på begäran erhålla bevis om förrättningen med uppgift om det brott misstanken avser.

Beslut om husrannsakan fattas av undersökningsledare, åklagare eller domstol. Antas förrättningen bli av stor omfattning – t. ex. en hotellrazzia – eller medföra synnerlig olägenhet bör som regel domstol meddela beslutet. Polisman får enligt bestämmelserna i 28 kap. 5 § RB själv företa husrannsakan utan förordnande, om det föreligger fara i dröjsmål.

I 28 kap. RB finns även bestämmelser om kroppsvisitation och kroppsbesiktning. Dessa tvångsmedel kompletterar i viss utsträckning institutet husrannsakan.

Med kroppsvisitation avses undersökning av en persons kläder eller vad denne i övrigt bär på sig. Kroppsbesiktning är direkt inriktad på granskning av en persons kropp. I det senare begreppet ingår t. ex. blodprovstagning och olika former av läkarundersökning.

Syftet med båda de nu nämnda tvångsmedlen är att söka efter föremål, som är underkastade beslag, eller att vinna upplysning om omständighet som kan äga betydelse för utredning om brott. Tvångsmedlen får användas endast då det är fråga om brottsmisstanke, som kan medföra fängelsestraff.

För kroppsvisitation gäller att detta tvångsmedel får tillgripas såväl mot

den misstänkte som mot annan person. Avser åtgärden tredje man gäller dock strängare bestämmelser. Kroppsbesiktning får i princip endast avse den misstänkte. Vissa specialbestämmelser utanför RB:s område ger dock möjlighet att företa kroppsbesiktning av tredje man.

Beslut om kroppsvisitation och kroppsbesiktning meddelas av undersökningsledaren, åklagaren eller domstol. Vid fara i dröjsmål får även polisman fatta sådant beslut.

Förrättning som är av mera väsentlig omfattning skall verkställas inomhus och i avskilt rum. Såvitt möjligt skall ett av förrättningsmannen anmodat trovärdigt vittne vara närvarande.

I 28 kap. 15 § RB erinras om att avvikande bestämmelser om husrannsakan, kroppsvisitation eller kroppsbesiktning finns i andra lagar och författningar. Ett exempel härpå utgör lagen (1970:926) om särskild kontroll på flygplats.

2.5.3 Tvångsmedel enligt varusmuggningslagen

Inom tullmyndigheternas förvaltningsområde finns straffprocessuella bestämmelser om tvångsmedel, som kompletterar de allmänna reglerna i RB. Det sammanhänger med att tullmyndigheterna har vissa polisiära befogenheter i sin kontrollverksamhet.

Enligt 13 § varusmuggningslagen (1960:418), VSL, äger tullmyndighet inleda förundersökning om brott mot tullagstiftningen. Bestämmelserna om förundersökning i RB gäller därvid beträffande tullmyndighet. Om saken inte är av enkel beskaffenhet, föreskrivs dock att ledningen av förundersökningen skall övertas av allmän åklagare så snart någon skäligen kan misstänkas för brottet.

Tulltjänsteman har enligt 14 § VSL samma rätt som polisman att gripa den som misstänks för smugglingsbrott. Vidare kan tulltjänsteman i fråga om sådant brott ta egendom i beslag efter samma regler som gäller för polisman enligt RB. Denna rätt tillkommer även posttjänsteman och tjänsteman vid statens järnvägar.

När det gäller husrannsakan äger polisman och tulltjänsteman rätt att utan förordnande verkställa åtgärden i vissa närmare angivna utrymmen. Det är här fråga om lägenhet, som nämns i 28 kap. 3 § RB, samt magasin, upplagsbodar och uthus. I övrigt har tulltjänsteman i fråga om smuggelbrott samma rätt att utan förordnande företa husrannsakan som tillkommer polisman. Det skall således vara fråga om fara i dröjsmål.

Tulltjänsteman får för eftersökande av smuggelgods företa kroppsvisitation på den som anträffas vid gräns- eller kustort eller kommer till plats som har förbindelse med utlandet. Förutsättning för visitation är att det förekommer anledning att denne medför smuggelgods. Något förordnande i enlighet med bestämmelserna i RB behövs i dessa fall inte.

3 Utländsk rätt

3.1 Allmänt om processuella tvångsmedel

Beskattningssystemen i såväl våra nordiska grannländer som flertalet väst-europeiska stater innehåller i åtskilliga avseenden bestämmelser som liknar dem i vårt land. Inte minst gäller detta inom området för den enskildes uppgiftsskyldighet och det allmännas kontrollverksamhet.

I regel skall de skattskyldiga medverka i beskattningsförfarandet genom att lämna deklaration eller någon annan form av skriftlig försäkran. Deklarationsplikten på den direkta inkomstbeskattningens område är emellertid i vissa länder – t. ex. Förbundsrepubliken Tyskland, Storbritannien och Österrike – mindre omfattande än i vårt land. Vissa löntagargrupper i dessa länder är befriade från att lämna uppgifter om sina inkomstförhållanden och beskattas i stället genom direkt löneskatt, som tas ut genom arbetsgivarnas försorg. Såväl den skattskyldiges som tredje mans uppgiftsplikt utvidgas i större eller mindre utsträckning vid olika typer av efterkontroll från myndigheternas sida.

De kontrollapparater, som i de olika länderna står till det allmännas förfogande, förete av naturliga skäl åtskilliga olikheter. Härvid spelar bl. a. skattesekretessens närmare utformning en viktig roll. Ett gemensamt drag är att kontrollen i allmänhet genomförs av samma myndigheter som fastställer skatten eller avgiften i fråga. När det gäller kontrollen i första instans av direkt inkomstskatt skiljer sig de nordiska länderna från övriga stater däriigenom att lekmannainflytandet getts en relativt stark ställning.

Liksom i vårt land finns det utomlands möjlighet för myndigheterna att tillgripa processuella tvångsmedel för att förmå den enskilde att fullgöra sin uppgiftsskyldighet i beskattningssammanhang. Dessa tvångsmedel är i regel mindre ingripande så länge det handlar om ordinarie kontrollverksamhet av rutinbetonad natur. Är det däremot fråga om riktad kontroll, står vanligtvis mer omfattande tvångsåtgärder till myndigheternas förfogande. Allmänt kan sägas att deras möjligheter är större ju mindre utrymme det straffprocessuella förfarandet ges inom beskattningssystemet. När misstanke om skatteundandragande föreligger kompletteras de skatterättsliga tvångsmedlen med straffprocessuella åtgärder.

I vårt land omfattade det skatterättsliga sanktionssystemet före år 1972 enbart rent straffrättsliga påföljder i form av böter eller fängelse samt i vissa situationer straffskatt. Samtliga dessa påföljder utdömdes av allmän domstol. Åklagare kunde dock för vissa lindrigare överträdelse använda sig av bötesföreläggande. Sanktioner av administrativ natur saknades således helt inom beskattningsområdet.

Det nya sanktionssystem som trädde i kraft den 1 januari 1972 innebär att lindrigare överträdelse av beskattningsförfattningarna medför en typ

av administrativa böter, s. k. särskilda avgifter. Dessa träffar den enskilde om han har lämnat oriktig uppgift eller inte iakttagit deklarationsplikten under förutsättning att omständigheterna inte är ursäktliga. Det straffrättsliga systemet har reserverats för mer allvarliga fall. De straffrättsliga påföljderna kan således ses som ett komplement till de administrativa avgifterna i sådana situationer där dessa inte kan anses utgöra en tillräcklig reaktion från samhällets sida.

Våra nordiska grannländer och så gott som alla västeuropeiska länder har sedan relativt lång tid tillbaka haft någon form av dubbelt sanktions-system vid överträdelse mot skatte- och avgiftsförfattningarna. Sätillvida har vi i vårt land numera anpassat oss till utländska förhållanden. Vissa länder har system som i stort sett är desamma som i vårt land – dvs. straff i vanlig mening utgör ett komplement till de administrativa sanktionerna – medan andra länder nöjer sig med att administrativt bestraffa lindrigare fall och låta straffsystemet ensamt ta hand om grövre brott.

Den närmare utformningen av sanktionssystemen inom skatte- och avgiftsområdet har självfallet påverkat bestämmelserna om processuella tvångsmedel och då särskilt vad angår behörighetsreglerna.

I Sverige och övriga nordiska länder är beskattningsmyndigheternas möjligheter att själva besluta om processuella tvångsmedel av annan natur än vite begränsade. Om man bortser från den svenska handräckningslagen är myndigheterna i Sverige och Norge hänvisade till att anlita polis- och åklagarmyndigheterna för att säkerställa bevisning tvångsvägen. De danska förhållandena är i detta avseende något fördelaktigare för kontrollmyndigheterna. I Finland är en kontrollorganisation med polisiära befogenheter under uppbyggnad.

Inom övriga västeuropeiska länder är situationen en annan än i de nordiska länderna. Eftersom straffrättsliga påföljder i allmänhet reserveras för grövre uppsåtlig brottslighet, har de rent polisiära ingripandena kompletterats med möjligheter för skattemyndigheterna själva att i vissa fall besluta om processuella tvångsmedel av mer ingripande natur. I varje fall har de getts möjlighet att verkställa sådana åtgärder efter beslut av domstol eller domare.

I fortsättningen kommer redogörelsen att begränsas till våra nordiska grannländer och Förbundsrepubliken Tyskland. Tyngdpunkten läggs på inkomstskattekontrollens område.

3.2 De nordiska länderna

Den enskildes uppgiftsskyldighet och myndigheternas kontrollverksamhet har i samtliga nordiska länder utformats efter i stort sett samma mönster.

De direkta och indirekta skatterna fastställs med ledning av de uppgifter som den skattskyldige lämnar i sin deklaration. Bokföringspliktiga skall till deklarationen foga utdrag av rörelsens räkenskaper och andra handlingar

av betydelse för beskattningen. Viss obligatorisk uppgiftsskyldighet föreligger även från tredje mans sida. Liksom i Sverige utvidgas uppgiftsskyldigheten i samband med efterkontroll. Då måste den skattskyldige och i viss utsträckning även annan lämna myndigheterna ytterligare upplysningar genom att t. ex. tillhandahålla bakomliggande skriftligt grundmaterial och lämna tillträde till verksamhetslokaler och dylikt.

Beskattningskontrollen är i sina huvuddrag utformad efter samma principer i samtliga nordiska länder. För den direkta inkomstskattens del sker kontrollen i första hand genom beskattningsnämnder med lekmannainflytande. Efterkontrollen inom detta område tillhör däremot beskattningsmyndigheterna själva. Dessa sköter också all slags kontroll av den indirekta beskattningen.

Liksom i Sverige har kontrollmyndigheterna i övriga nordiska länder vissa processuella tvångsmedel till sitt förfogande för att förmå uppgiftsskyldig att fullgöra sina åligganden. Vid sidan av dessa tvångsmedel finns givetvis även sanktioner av mer eller mindre straffrättslig natur.

De straffrättsliga sanktionssystemen i Finland och Norge överensstämmer i allt väsentligt med det system, som sedan år 1972 tillämpas i vårt land. Den som lämnar oriktig uppgift till myndigheterna i beskattningssammanhang eller låter bli att avge deklaration träffas således i första hand av administrativ avgift, som bestäms till viss procent av det undandragna skatteleppet. Avgifterna fastställs av beskattningsmyndigheterna själva men kan givetvis bli föremål för överprövning av domstol. Till skillnad från förhållandena i vårt land är det i Finland och Norge möjligt att företa viss s. k. straffmätning inom det administrativa systemets ram. Straff i egentlig mening – dvs. böter och frihetsstraff – har i båda länderna reserverats för mer allvarliga fall av överträdelse mot skatte- och avgiftsförfattningarna. Dessa påföljder utdöms alltid av allmän domstol.

Det danska sanktionssystemet inom skatte- och avgiftsområdet är av en annan typ. Den som lämnar oriktig uppgift eller underlåter att deklarera bestraffas med böter eller frihetsstraff. Böterna får emellertid utdömas på administrativ väg. Det sker genom de s. k. ligningsråden, en överinstans till de lokala beskattningsnämnderna. Frihetsstraff får fastställas endast av allmän domstol.

De processuella tvångsmedel som står myndigheterna till buds i våra tre nordiska grannländer är i huvudsak följande.

Danmark. Möjligheterna att tillgripa processuella tvångsmedel är större på den indirekta beskattningens och tullens område än vid kontroll av direkt inkomstskatt.

Vid kontroll av direkt inkomstskatt äger skattemyndighet förelägga ett slags vite, s. k. dagliga böter, beträffande den som underlåter att i rätt tid avlämna deklaration eller inte fullständigt denna. Dagliga böter får också föreläggas andra personer som inte fullgör sina uppgiftsskyldigheter. För

kontroll av räkenskapshandlingar och lagertillgångar har skattemyndighet vidare rätt att bereda sig tillträde till rörelseidkares driftställe. Det får dock ske först efter tillstånd av domstol. Vid fara i dröjsmål kan skattemyndighet själv besluta om sådan undersökning. Polismyndighet är skyldig att lämna bistånd vid undersökningens genomförande. Denna myndighet kan också ta över utredningen och får därvid använda straffprocessuella säkringsåtgärder, t. ex. beslag av bevismaterial.

De indirekta skatterna kontrolleras i Danmark av tullmyndigheterna. Dessa får företa granskning av registreringspliktig verksamhet. Granskningen kan avse bl. a. den skattskyldiges varulager, räkenskaper och korrespondens. Den skattskyldige skall lämna myndigheten erforderligt bistånd. Även tullmyndigheten får förelägga s. k. dagliga böter. Andra tvångsmedel får inte tillgripas utanför straffprocessens ram när det gäller kontroll av indirekt beskattning inom landet. Vid kontroll av utlandshandel antingen det nu angår tullar eller indirekta skatter har dock tullmyndigheterna tillagts polisiära befogenheter.

Finland. Vid kontroll av direkt inkomstskatt och allmän omsättningsskatt äger myndigheterna begära att överexekutor ålägger den som inte efterkommit anmaning att lämna vissa upplysningar att vid risk av böter eller fängelse fullgöra sin skyldighet. Överexekutor och polismyndighet skall även i övrigt lämna skattemyndighet erforderlig handräckning. Beträffande punktskatterna har skattskyldiga att på begäran uppvisa sina lagertillgångar och att förete affärshandlingar. Skatte- och tullmyndigheterna äger rätt att under dagtid bereda sig tillträde till lokal, där accisppliktig vara tillverkas eller förvaras samt att där företa undersökning. Särskilda skäl skall föreligga för att sådan undersökning skall få äga rum i privatbostad. Överexekutor och polismyndighet är också inom detta beskattningsområde skyldiga att bistå kontrollmyndigheterna med nödig handräckning.

De centrala kontrollmyndigheterna har sedan år 1973 erhållit vidgade befogenheter när det gäller processuella tvångsmedel på den direkta och indirekta beskattningens område. En särskild arbetsgrupp inom skattestyrelsen – den finska motsvarigheten till vårt riksskatteverk – har tillagts polismyndighets befogenheter såvitt avser användningen av tvångsmedel m. m. i ärenden angående eftergranskning. Gruppen sysslar företrädesvis med fall där skattebrott kan misstänkas. Detta innebär att den skatterättsliga utredningen och förundersökningen i brottmålet handhas av samma myndighet. Avsikten är att inom en snar framtid anordna liknande arbetsgrupper vid varje länsskattebyrå.

Norge. Kontrollmyndigheterna har ingen möjlighet att självständigt besluta om processuella tvångsmedel. Bevissäkrande åtgärder av olika slag – t. ex. beslag av bevismaterial – får således vidtas endast inom ramen för straffprocessen. I regel beslutar domstol om användningen av sådana medel och polismyndighet verkställer åtgärderna.

3.3 Förbundsrepubliken Tyskland

Till de viktigaste skatterna i det tyska beskattningssystemet hör inkomstskatten, löneskatten och mervärdeskatten.

Inkomstskatten (Einkommensteuer) erläggs som preliminärskatt under inkomståret och fastställs genom ett särskilt förfarande (Steuerfestsetzung) på grundval av den självdeklaration som den skattskyldige lämnar. Skattskyldiga med enbart löneinkomster som underskrider ett visst belopp behöver inte deklarerat. Beloppsgränsen är 24 000 DM för ensamstående resp. 48 000 DM för gifta. Dessa grupper betalar en särskild typ av inkomstskatt genom arbetsgivarens försorg (Lohnsteuer). Efter inkomstårets utgång finns det möjlighet för dessa skattskyldiga att om vissa omständigheter föreligger begära jämkning (Ausgleich) genom en typ av förenklad deklaration till beskattningsmyndigheten. Mervärdeskatten fastställs med ledning av de uppgifter som den skattskyldige lämnar i sin deklaration samtidigt som han inbetalar skatten till det allmänna.

Den enskildes uppgiftsskyldighet på inkomstskattens område är i allt väsentligt utformad på samma sätt som i Sverige. Även tredje man är i vissa situationer skyldig att lämna upplysningar och förete handlingar som kan vara av betydelse för annans beskattning. Vidare finns noggranna regler om skyldighet att föra och bevara bokföring och andra slag av räkenskaper till ledning för skattens fastställande.

Den ordinarie kontrollverksamheten (Steuerermittlung) handhas av tjänstemän vid den regionala skattemyndigheten (Finanzamt). Allmänt kan sägas att dessa tjänstemän har större befogenheter än vad våra taxeringsnämnder har. Bl. a. har man rätt att förhöra den skattskyldige och göra kontrollbesök hos honom. Granskningen utmynnar i att skatten fastställs genom ett särskilt beslut (Steuerbescheid).

Kontrollen utanför det ordinarie granskningsförfarandet är av antingen allmän eller särskild natur. Under den allmänna kontrollen har myndigheterna möjlighet att begära ytterligare upplysningar från den skattskyldige och att i viss mån fordra in kompletterande material. Den särskilda kontrollverksamheten omfattar två skilda slag av efterkontroll. Dessa kallas Betriebsprüfung och Steuerfahndung.

Betriebsprüfung motsvaras närmast av taxerings- och skatterevision enligt svensk rätt. Denna prövning verkställs regelmässigt hos den skattskyldige och innebär att hans grundmaterial kontrolleras i sin helhet. Sedan kontrollen avslutats sammanställer revisorn en promemoria, s. k. Prüfungsbericht. Denna delges den skattskyldige som har rätt att kräva ett personligt sammanträffande med revisorn för att diskutera resultatet av revisionen.

Såväl den allmänna kontrollen som den särskilda kontrollen i form av Betriebsprüfung sköts av de regionala skattemyndigheterna. Tjänstemännen är skyldiga att om brottsmisstanke uppstår underrätta den skattskyldige härom.

I allmänhet brukar brottsmisstänkta fall tas över av tjänstemän vid Steuerfahndung. Denna myndighet, som inte är underställd de regionala skattemyndigheterna utan i stället sorterar under de olika förbundsländernas Oberfinanzdirektion, omfattar ett antal revisorer med större befogenheter bl. a. vad avser tvångsmedel än en vanligt Betriebsprüfer. I övrigt arbetar dessa specialrevisorer på i huvudsak samma sätt som de vanliga revisorerna. De skall således underrätta skattskyldiga och andra om brottsmisstanke uppstår. Dessutom är de emellertid skyldiga att företa utredning från brottsynpunkt. Därvid kan de begära hjälp från de vanliga polis- och åklagarmyndigheterna. Specialrevisorerna har vidare att anmäla straffsaker till referenten för skattestraffärenden vid Oberfinanzdirektion. Denne bestämmer i sin tur om och i så fall vilka sanktionsåtgärder som bör aktualiseras i det föreliggande fallet.

Det skatterättsliga sanktionssystemet innehåller både rent straffrättsliga och administrativa påföljdsformer. Uppsåtliga gärningar medför fängelse och/eller böter, som utdöms av domstol. Andra fall – s. k. Ordnungswidrigkeiten – beivras med administrativa böter, som påförs av skattemyndigheterna själva. Till skillnad från förhållandena i Sverige, Finland och Norge föranleder ett brott mot beskattningsförfarandet antingen straff vid allmän domstol eller administrativa böter. De båda sanktionsformerna kan således inte utgå jämsides med varandra.

Skattemyndigheterna får tillgripa vissa åtgärder för att säkra bevismaterial. Detta gäller såväl de ärenden där brottsmisstanke har uppstått som i andra fall. De viktigaste åtgärderna är beslag (Beschlagnahme), genomsökning av hus och visitation av person (Durchsuchung) samt tillfälligt omhändertagande av person (vorläufige Festnahme).

Beslaget syftar till att säkerställa redan känt bevismaterial och kan äga rum både hos den misstänkte och hos annan person. Föremål för beslag är handelsböcker, räkenskapshandlingar, kassakvitton, brev och andra urkunder av betydelse från bevissynpunkt. Påträffas brev eller meddelande hos annan än den skattskyldige kan beslag inte ske om denne har rätt att vägra vittna. Sålunda kan t. ex. patientkartoteket hos en läkare inte beslagas om det straffrättsliga förfarandet riktar sig mot patienten.

Beslut om beslag meddelas av skattechefen – dvs. chefen för den regionala skattemyndigheten – eller av enhetschef vid denna skattemyndighet. Vid fara i dröjsmål kan även enskilda tjänstemän vid polis- och skattemyndigheterna besluta om och genomföra ett beslag. Om det sker skall skattemyndigheten inom tre dagar pröva om beslaget skall bestå. Det bevismaterial som tas i beslag omhändertas eller förseglas. På begäran av den misstänkte skall den tjänsteman som verkställer beslaget upprätta en förteckning över de föremål åtgärden avser. Om skattemyndigheten vägrar att återlämna frivilligt överlämnade handlingar anses även att beslag har skett. Beslut om beslag av brev, försändelser eller telegram i postanstalt

och telegrafverk får fattas endast av allmän domstol.

För att söka efter inte känt bevismaterial får domare vid allmän domstol förordna om eftersökning. Denna äger rum i den misstänktes lägenhet, verksamhetslokaler och andra förvaringsutrymmen. Verkställighet får endast företas under dagtid såvida det inte föreligger fara i dröjsmål. Hos annan person än den skattskyldige får eftersökning ske om omständigheterna talar för att bevismaterial förvaras hos denne. Vid fara i dröjsmål får beslut om eftersökning meddelas av åklagar- och polismyndighet samt tjänstemän vid Steuerfahndung. En vanlig revisor har däremot inte möjlighet att förordna om eftersökning i andra fall än när det rör brott mot tull- och konsumtionsskattelagstiftningen.

Den misstänkte eller företrädare för denne skall beredas möjlighet att övervara eftersökningsförfarandet. Tas något i beslag vid en sådan förrättning, skall det överlämnas till skattemyndigheten.

Inom beskattningsförfarandet har tjänsteman vid skattemyndighet rätt att gripa misstänkt om förutsättningar för häktning föreligger och fara är i dröjsmål. Dessa förutsättningar anses vara för handen då det finns grundad misstanke om brott och då flyktfara eller fara för undanröjande av bevis föreligger. Den gripne skall senast nästa dag inställas inför skattemyndighet. Kan endast bötesstraff följa på den misstänkta gärningen skall den gripne friges om han ställer borgen för skattebelopp, bötessumma och rättegångskostnad.

4 Utredningens enkäter till länsstyrelserna och vissa kronofogdemyndigheter

Utredningen har i betänkandet redovisat resultatet av enkäter som tillställts länsstyrelserna samt ett fyrtiotal av landets kronofogdemyndigheter. I svaren på dessa rundfrågningar har synpunkter lämnats på tillämpningen av gällande handräckningslag och på reformbehovet inom detta område.

Länsstyrelseenkäterna innehåller en hel del statistiskt material avseende revisionsverksamheten vid länsstyrelsernas skatteavdelningar. Av det redovisade materialet framgår bl. a. följande.

I vårt land har man under 1970-talet årligen genomfört ca 10 000 taxerings- och skatterevisioner vid länsstyrelsernas skatteavdelningar. Varje revision tar förhållandevis lång tid. Av de revisioner som åren 1970–1972 medfört höjd taxering har närmare hälften föranlett höjningar med mellan 1 000 och 10 000 kr., ca 5 % höjningar mellan 50 000 och 100 000 kr. samt något mer än 3 % höjningar överstigande 100 000 kr. Samtliga belopp avser höjt beskattningsunderlag.

För att vid revision få fram räkenskapshandlingar från uppgiftsskyldig har länsstyrelserna under de nu nämnda åren använt vitesföreläggande vid 217, 207 resp. 173 tillfällen. Storleken av de förelagda vitena har legat mellan 500 och 5 000 kr. Förelagt vite har dömts ut i endast 133 fall.

Under de tre åren har länsstyrelserna dessutom i 1 078 fall förelagt arbetsgivare att enligt 83 § UL vid vite förebringa handling om innehållen A-skatt för kontroll enligt 78 § samma lag. Föreläggandena har gett åsyftat resultat i ungefär 2/3 av fallen.

Handräckningslagen har av länsstyrelserna tillämpats vid endast 11 tillfällen. Av dessa hänför sig 7 fall till tiden före år 1970.

Under vissa omständigheter kan revision påbörjas med besök hos den uppgiftsskyldige utan att någon föregående kontakt tagits med honom. Sådana s. k. överraskningsrevisioner är förhållandevis sällsynta. Under åren 1970–72 har i landet förekommit endast 64, 56 resp. 82 sådana fall. I 6 län har överraskningstaktik över huvud taget inte tillämpats.

Länsstyrelserna har i enkäten beretts tillfälle att ange skäl för och emot oanmälda revisionsbesök. Bland fördelarna med överraskningsrevision har angetts att den uppgiftsskyldige därigenom inte ges möjlighet

- att undanskaffa eller förstöra räkenskapsmaterial
- att kontakta bokföringsmedhjälpare eller annan för att få råd om hur han skall besvara granskningsmannens frågor eller vilka handlingar han inte bör visa upp
- att skriva om eller "frisera" räkenskaperna
- att på förhand kontakta kunder eller leverantörer för att meddela att skattemyndigheterna kan komma att "avstämma" bokföringarna mot varandra.

Bland fördelarna med överraskningsrevisioner nämns vidare i enkätsvaren att sådana revisioner gör det möjligt för revisorn att utföra fler granskningsuppdrag under en och samma tjänsteresa. Det kan ofta vara svårt att på förhand uppskatta hur lång tid ett besök tar i anspråk. Ibland kan tiden medge något ytterligare besök utöver det som har aviserats. Det understryks också att ett oanmält besök kan ge goda informationer om en verksamhets normaltillstånd. Förannmäls revisionsbesöket får granskningsmannen ofta en tillrättalagd bild av den skattskyldiges verksamhet. Vid oanmält besök är det dessutom lättare att konstatera om bokföringslagens krav på dagliga noteringar av affärshändelser uppfylls. Granskningsmannen kan också – om han förordnats till det – företa kassainventering, något som kan vara effektivt beträffande rörelse med enbart kontantaffärer. Det framhålls vidare i enkäterna att vetskapen hos de skattskyldiga att de riskerar ”flygande kontroll” bör leda till en högre bokföringsstandard. Allmänt understryks att det måste ställas mycket höga krav på granskningsmannens uppträdande och omdöme vid oanmälda besök och att sådana besök inte bör användas i onödan.

Nackdelarna med överraskningsrevisioner har i huvudsak angetts vara följande.

Den som skall granskas kanske inte är anträffbar. Vidare kan han vara sysselsatt med något som granskningsmannen inte rimligen kan fordra att han skall avbryta just vid besökstillfället. Det kan också vara så att räkenskaperna inte finns hos den som skall granskas utan hos exempelvis hans bokföringsmedhjälpare, som kanske bor på annan ort. Andra nackdelar med oanmälda besök är att förhållandet mellan granskningsmannen och den som skall granskas kan bli mera spänt än vad annars skulle blivit fallet. Den skattskyldige kanske rent av vägrar att ställa räkenskaperna till förfogande. Vidare kan det hända att revisorn genom att den granskade saknar insikter i redovisningsfrågor inte kan få nödvändiga upplysningar och förtydliganden. Det har i länsstyrelsernas svar också framhållits att så länge oanmälda besök är förhållandevis ovanliga måste man räkna med att de som blir utsatta för dem känner sig speciellt utpekade. Det skapar irritation. Detsamma kan bli resultatet om ett oanmält besök kommer olägligt med hänsyn till att den skattskyldige kan ha andra besök eller av annan anledning ha svårt att ta emot revisorn.

I enkätsvaren har länsstyrelserna redovisat en lång rad metoder, som de skattskyldiga brukar tillämpa för att förhåla granskningsarbetet. Sålunda förekommer det enligt länsstyrelserna att den uppgiftsskyldige

- undviker att svara på brev, telefon eller anmaning att inom rimlig tid ställa sina räkenskaper till förfogande för granskning
- uppges vara sjuk eller bortrest
- hänvisar till sin revisor angående förfrågningar och räkenskaper medan revisorn i sin tur hänvisar till sin uppdragsgivare
- begär anstånd med att lämna räkenskaper eller svar på förfrågningar.

- ibland upprepade gånger och med olika motiveringar
- lovar upprepade gånger att lämna ut sina räkenskaper men underlåter detta
- lämnar ofullständiga svar på förfrågningar eller ändrar lämnade uppgifter upprepade gånger
- säger sig vilja behålla räkenskaperna en tid för att kunna upprätta bokslut eller deklaration eller för att renskriva eller rekonstruera materialet
- undandrar sig samarbete med granskningsmannen och avvaktar granskningspromemoria, innan han inkommer med fullständiga uppgifter i form av crinringar
- säger sig sakna tid att medverka
- uppger att han inte kan hitta räkenskaperna
- säger sig inte ha fått kontakt med sin revisor
- kommer inte till avtalade sammanträden med granskningsmannen
- företer räkenskaperna bitvis
- gör sig oanträffbar och låter någon anställd svara i telefon, varvid denne säger sig sakna befogenhet att besvara frågor och utlämna handlingar
- spelar dum och låtsas inte förstå, vad det handlar om eller vad granskningsmannen begär
- underlåter att lösa ut granskningsmannens PM och andra försändelser
- uppger att hans revisor inte vill lämna ifrån sig räkenskaperna
- begär under pågående granskning att få tillbaka räkenskaperna helt eller delvis under påståendet, att han måste ha dem
- säger sig inte minnas namn och adress på personer och företag han haft transaktioner med
- kommer med obefogade invändningar och crinringar mot innehållet i granskningspromemorian
- begär ytterligare utredning av granskningsmannen eller begär ny granskning av annan granskningsman.

Ett par länsstyrelser har lämnat praktiska exempel på hur länge en revision kan fördröjas därför att den skattskyldige inte tillhandahåller erforderligt räkenskapsunderlag.

I ett av fallen beslöts om taxeringsrevision hos en åkeriägare i mitten av december år 1971. Den skattskyldige förebar olika skäl för att inte tillhandahålla räkenskaperna. Detta ledde till vitesföreläggande vid två tillfällen under februari månad 1972. Föreläggandena kom inte den skattskyldige tillhanda. Först under juli månad samma år kunde vitesföreläggandet äga rum. Det efterkoms inte. Länsskatterätten dömde därför i mars 1973 ut det försuttna vitet. Det belöpte sig på 1 500 kr. Den skattskyldige överklagade länsskatterättens beslut till kammarrätten och påstod att hans revisor hade räkenskaperna. Kammarrätten avslog besvären. Några räkenskapshandlingar hade i november 1973 fortfarande inte kommit granskningsmannen tillhanda.

I ett annat fall inleddes revisionen med ett besök hos den skattskyldige i oktober månad 1971. Revisionspromemorian delgavs den skattskyldige den 31 mars 1972. Denne begärde anstånd med svar på promemorian och så småningom ledde det hela till en tilläggspromemoria. Sedan taxerings-

intendenten i april 1972 anfört besvär fortsatte skriftväxlingen med den skattskyldige. Muntlig förhandling hölls i länsskatterätten den 11 november samma år. Då presenterade den skattskyldige ett nytt bokslut, varför ärendet bordlades. I början av maj 1973 förekom ånyo förhandling vid länsskatterätten. Den skattskyldige inställde sig då med bokföringsmaterialet. Ärendet bordlades därför på nytt. Det inlämnade bokföringsmaterialet genomgicks av granskningsmannen och den skattskyldiges medhjälpare gemensamt och föranledde därefter skriftväxling mellan parterna. Ännu vid halvårsskiftet var taxeringsmålet inte avgjort i första instans.

Utredningen har begärt att länsstyrelserna skulle lämna uppgift på antalet fall under åren 1970–1972, där skattskyldiga vid revision inte tillhandahållit räkenskaper för ett eller flera år. Svaren har av utredningen redovisats i tabellform, bil. 2 till betänkandet. I huvudsak framkom följande.

Antalet revisionsärenden under åren 1970–1972 där räkenskapshandlingar över huvud taget inte tillhandahållits var 456, 538 resp. 878. De skattskyldiga lämnade flera olika förklaringar till varför räkenskaperna inte hade kunnat lämnas. Vanligast var att man uppgav sig inte ha fört några räkenskaper eller att räkenskaper visserligen förts men kastats bort. Ett annat vanligt skäl var att räkenskaperna helt enkelt kommit bort. Ofta påstods detta ha skett i samband med flyttning.

I detta sammanhang bör framhållas att de nyss redovisade siffrorna endast avser fall där inget som helst räkenskapsmaterial företetts. Länsstyrelserna framhåller emellertid att antalet ärenden där räkenskapsmaterial delvis uppgetts saknas var flerdubbelt större. Det kunde här röra sig om t. ex. pärmar med korrespondens, fakturakopior osv.

Som tidigare har nämnts gav utredningen också ett fyrtiotal av landets kronofogdemyndigheter möjlighet att besvara frågor på handräckningslagens område.

Av kronofogdemyndigheternas svar på rundfrågningen framgår att deras erfarenhet av handräckningslagen var obetydlig eftersom den inte använts annat än i några få fall. Det visade sig sålunda bara vara sex av de tillfrågade kronofogdemyndigheterna som över huvud taget haft att tillämpa handräckningslagen. Antalet fall angavs till sammanlagt 7. Av dessa ledde fem till åsyftat resultat, dvs. de eftersökta handlingarna påträffades. Något ärende, där framställning om undantag av viss handling från granskning gjorts i enlighet med 7 § i handräckningslagen, kunde de berörda myndigheterna inte erinra sig.

I enkäten ombads kronofogdemyndigheterna även att yttra sig beträffande reformbehovet på området i fråga. Någon anledning att närmare redogöra för resultatet av dessa frågor föreligger i detta sammanhang inte.

5 Allmänna synpunkter på en reform

5.1 Utredningen

I den allmänna motiveringen till lagförslagen erinrar utredningen till en början om att man enligt direktiven skall göra en översyn av olika typer av säkerhetsåtgärder inom skatte- och avgiftssystemet. Uppdraget omfattar således inte bara bestämmelser som direkt tar sikte på att skydda det allmännas betalningsanspråk beträffande skatt, tull och avgift utan innefattar även åtgärder som från säkerhetssynpunkt kan stärka kontrollmyndigheternas ställning i beskattningsförfarandet.

Enligt utredningens uppfattning visar redan en översiktlig analys av gällande lagstiftning och dess funktion i det praktiska rättslivet att klart uttalade reformbehov föreligger inom hela området för utredningens uppdrag. Redan av den anledningen får reformarbetet i åtskilliga avseenden anses vara komplicerat och kräva noggranna överväganden. Utredningen har därför funnit att arbetet bör bedrivas successivt och att förtur ges åt de mest angelägna uppgifterna. Man har därvid ansett det påkallat att i första hand lägga fram förslag till bestämmelser, som ger kontrollmyndigheterna medel att på ett effektivare men samtidigt smidigare sätt än hittills kunna säkra bevisning i beskattningsförfarandet. Av det skälet har utredningsarbetet i det föreliggande delbetänkandet koncentrerats på 1961 års handräckningslag.

Utredningen erinrar i fortsättningen om att vitesinstitutet och i vissa fall handräckningslagens "eftersökande" och "omhändertagande" av räkenskaper och andra handlingar utgör de medel som står till beskattningsmyndigheternas förfogande för att förnå uppgiftsskyldiga att lämna ut bevismaterial av betydelse för skatte- och avgiftsprocessen. Frågan är emellertid om dessa medel i sin nuvarande utformning ger åsyftat resultat.

Utredningen framhåller att vitesföreläggandet har ett begränsat användningsområde. Det kan nämligen tillgripas endast när det finns något så när starka skäl anta att den som föreläggandet riktas mot verkligen innehar de efterfrågade handlingarna. Vitet är därför i regel inte användbart när den enskilde uppger att handlingarna kommit bort eller över huvud taget inte har upprättats. Institutet är knappast heller effektivt i fall där en betydande höjning av skatten eller avgiften skulle aktualiseras, om de efterfrågade uppgifterna utlämnades. I en sådan situation föredrar ofta den enskilde att erlægga vitesbeloppet i stället för att drabbas av en väsentlig skattehöjning. Behov av handräckningsåtgärder föreligger således oavsett hur vitesinstitutet utformas. Av främst det skälet finner utredningen anledning att tillsvidare inte framlägga några förslag på vitesinstitutets område. Ut-

redningen anlägger i fortsättningen följande allmänna synpunkter på handräckningslagens utformning och dess funktion i det praktiska rättslivet.

Till en början understryker utredningen att handräckningslagen innebar ett väsentligt nytänkande i förhållande till äldre lagstiftning. Genom lagen erhöll beskattningsmyndigheterna rättsliga hjälpmedel, som av ålder tillkommit endast polis- och åklagarmyndigheterna samt tullverkets personal. Därigenom blev det möjligt att mot den granskades vilja få tillgång till ett fullständigare kontrollmaterial. Avsikten vid lagens tillkomst var givetvis att den skulle effektivt bota en tidigare brist i lagstiftningen. I verkligheten har emellertid lagen inte kommit att fungera på det sätt man tänkt sig. Genom de rundfrågningar, som har gjorts hos länsstyrelserna och vissa kronofogdemyndigheter, har utredningen fått bekräftat att handräckningslagens regler varit ineffektiva och alltför svåra att hantera. Handräckningslagen har tillämpats endast ett tiotal gånger sedan den trädde i kraft år 1961. Dessa siffror bör ses mot bakgrund av att ett betydande antal av de skattskyldiga som har varit föremål för taxeringsrevision under åren 1970–72 sagt sig sakna räkenskapshandlingar helt eller delvis. Enligt utredningens uppfattning kan man på goda grunder anta att i flera av dessa fall räkenskaper ändå funnits i behåll.

En annan väsentlig orsak till att handräckningslagen använts så sällan är enligt utredningen att den enda åtgärd som lagen ställer till myndigheternas förfogande innebär eftersökande av bevismaterial i den granskades lokaler och privata bostad utan några egentliga begränsningar. Mindre ingripande, ehuru lika påkallade åtgärder finns inte reglerade i lagen. En naturlig följd av detta förhållande har uppenbarligen blivit att myndigheterna dragit sig för att använda handräckningslagen i fall, där processuella tvångsmedel av mer begränsad karaktär hade varit tillräckliga.

Att beslut om handräckning tillagts länsskatterätten utgör en ytterligare olägenhet. Eftersom de situationer, där handräckning aktualiseras, i regel fordrar ett snabbt ingripande om syftet med åtgärden inte skall förfelas, är det enligt utredningens mening viktigt att handräckning kan beslutas och verkställas utan dröjsmål.

När det gäller de förutsättningar som skall föreligga för att handräckning skall få beviljas gör utredningen bl. a. följande uttalanden.

Den bevisbörda som lagen lägger på granskningsmyndigheterna är enligt utredningens uppfattning alltför omfattande. Uttrycket "grundad anledning" innebär ett betydande krav på sannolikhet, vilket krav kan vara svårt att uppfylla i fråga om ett påstått innehav av handlingar. Det rör sig här inte sällan om situationer där den uppgiftsskyldige sagt sig sakna räkenskaper helt eller delvis medan granskningsmannen anser att omständigheterna talar för att räkenskaperna finns i behåll. Det är emellertid många gånger inte lätt för den som företar granskningen att till rätten förmedla de iakttagelser och omständigheter, som har gjort honom övertygad om att handlingar

undanhålls. Vidare kan det normalt inte avgöras om en handling är "av väsentlig betydelse för taxering" förrän den har företetts och ställts samman med övrigt material vid granskningen. Granskningsmannen kan knappast ha någon bestämd uppfattning i denna fråga på ett så tidigt skede av revisionen.

Utredningen riktar vidare kritik mot den bestämmelsen i handräckningslagen att vitesföreläggande i regel skall föregå ansökning om handräckning till länsskatterätt. I flertalet av de fall där handräckningslagen behöver användas finns det nämligen enligt utredningens uppfattning risk för att den uppgiftsskyldige söker förhala eller på annat sätt sabotera granskningen. För att syftet med förfarandet inte skall förfelas bör handräckning därför i regel komma som en överraskning för den enskilde. Kravet att vite skall föregå ansökningen verkar åt motsatt håll. Den uppgiftsskyldige görs nämligen därigenom uppmärksam på att handräckning kan vara förestående och han ges möjlighet att vidta de motåtgärder han anser lämpliga.

I fortsättningen anför utredningen att redan de framlagda synpunkterna på handräckningslagens utformning visar att man inte i tillräcklig grad tagit hänsyn till det allmännas ställning i beskattningsförfarandet. I sin fiskala funktion har nämligen staten inte någon möjlighet att själv välja varje enskild gäldenär. Det är däremot i allmänhet möjligt för borgenärer i civilrättsliga sammanhang. Ändå saknar beskattningsmyndigheterna f. n. många av de medel att säkra betalningsanspråk som tillkommer borgenär i vanliga fördringsförhållanden. En metod att i detta avseende söka uppnå balans mellan parterna i beskattningsförfarandet är enligt utredningens uppfattning att ge myndigheterna möjlighet att använda processuella tvångsmedel och andra typer av säkerhetsåtgärder, som är särskilt avpassade för beskattningsförfarandet. Dessa effektivitetssynpunkter får dock enligt utredningen inte drivas så långt att den enskildes i sammanhanget befogade intressen sätts åt sidan. Å andra sidan ligger det i sakens natur att användning av tvångsmedel och andra typer av säkerhetsåtgärder alltid utgör ett visst intrång sett ur den enskildes synvinkel.

Enligt utredningens mening kan de påtalade bristerna i den nuvarande handräckningslagen i flera avseenden anses vara av enbart teknisk natur. Emellertid föreligger även behov av vissa ändringar i sak. Dessa är av främst två slag.

För det första anser utredningen att användningen av processuella säkerhetsåtgärder av det slag, som det nu är fråga om, måste på ett bättre sätt än hittills anpassas till den föreliggande situationens krav. Det är skillnad mellan t. ex. eftersökande av handlingar i mindre förvaringsutrymmen, såsom lådor och skåp, och eftersökande i rum och andra lokaler. Fall kan tänkas där ett eftersökande över huvud taget inte behövs men ett omhändertagande av bevismaterialet mot den granskades vilja kan visa sig nödvändigt. Kan kontrollmyndigheten på goda grunder anta att ett visst

bevismaterial finns på ett bestämt ställe, bör beslutet om handräckning kunna begränsas till just den situationens krav. Genom sådana begränsade beslut kan situationen ofta avdramatiseras och den enskildes befogade intressen tillvaratas till ett för båda parter mer lämpligt sätt.

Den andra väsentliga ändringen i sak, som enligt utredningen behöver genomföras, är att ge administrativ myndighet möjlighet att fatta beslut om handräckningsåtgärder. Denna fråga var föremål för delade meningar under förarbetet till 1961 års lag.

Utredningen säger sig ha den uppfattningen att de betänkligheter som tidigare rests mot att administrativ myndighet skulle få fatta beslut om handräckning inte längre har samma tyngd. Administrativ myndighet har numera vidgade befogenheter att besluta om skilda typer av sanktioner mot enskilda. De på senare år utökade möjligheterna till strafföreläggande, systemet med ordningsbot samt de s. k. särskilda avgifterna, som för ett par år sedan infördes inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet, utgör enligt utredningen goda exempel på denna rättsutveckling. Till det kommer att den differentiering av säkerhetsåtgärderna, som utredningen anser vara nödvändig att införa, gör det möjligt att fördela beslutsfunktionen mellan domstol och administrativ myndighet. Självfallet – framhåller utredningen – skall beslut av administrativ myndighet kunna överklagas.

Utredningen understryker att praktiska skäl – inte minst det angelägna i att de olika statliga kontrollorganen har likartade befogenheter – talar för att handräckningsåtgärder skall kunna tillämpas vid alla former av granskningsverksamhet oavsett vilken skatt, tull eller avgift det är fråga om. En förutsättning för en reformerad handräckningslag med ett sådant tillämpningsområde är att den innehåller endast s. k. basregler. Myndigheternas befogenheter att använda handräckning blir då ytterst beroende av de föreskrifter om uppgiftsskyldighet och kontroll, som gäller för den ifrågasvarande granskningen. Härigenom erhåller den enskilde – understryker utredningen – ett fullt tillräckligt skydd mot opåkallade ingripanden samtidigt som myndigheterna ges bättre möjligheter att genomföra sina granskningar än vad f. n. är fallet.

I sammanhanget påpekar utredningen att myndigheternas kontrollmöjligheter enligt de skilda skatte-, tull- och avgiftsförfattningarna inte är enhetliga. Kontrollen på den direkta inkomstskattens och mervärdesskattens områden är nämligen reglerad på ett förbundet sätt medan så inte är fallet beträffande kontrollverksamheten inom beskattningssystemet i övrigt.

Skilnaderna är påtagliga redan när det gäller omfattningen av det bevismaterial som den granskade är skyldig att lämna ifrån sig för kontroll. Även i övrigt är kontrollmyndigheternas rättigheter och skyldigheter utformade på olika sätt. Som exempel kan nämnas att i vissa författningar äger myndigheterna uttrycklig rätt att få tillträde till den granskades verksamhetslokaler under det att bestämmelser därom helt saknas i andra författningar.

Utredningen understryker att dessa skiljaktigheter i de olika granskningsförfattningarna måste anses vara till förfång för en effektiv och över hela fältet samordnad granskningsverksamhet. Reformbehoven på kontrollområdet är således mer uttalade än vad bristerna i handräckningslagen ger vid handen. Enligt utredningens uppfattning bör därför en enhetlig lagstiftning om skatte- och avgiftskontroll övervägas. I denna skulle egentligen bestämmelser om handräckning med fördel kunna infogas som ett särskilt avsnitt. Detsamma gäller bestämmelser om vite. Ett sådant övergripande reformarbete blir emellertid enligt utredningen komplicerat och kräver noggranna överväganden. Utredningen menar emellertid att det föreliggande lagförslaget får ses som ett steg i denna riktning. Utredningen lägger dock fram vissa förslag om ändringar i de materiella kontrollföreskrifterna i de centrala författningarna inom skatte- och avgiftsområdet. Dessa reformförslag – som främst siktar på att skapa en enhetlig lagstiftning om vad som avses med verksamhetslokaler och om myndigheternas rätt att få tillträde till dessa – bidrar givetvis till en på sikt samordnad kontrollverksamhet.

5.2 Remissyttrandena

Utredningens mening att det nuvarande kontrollsystemet från säkerhets-synpunkt är i behov av mer genomgripande reformer har inte föranlett något närmare uttalande från det stora flertalet remissinstansers sida. Inte heller har det från dessa håll riktats någon anmärkning mot utredningens förslag att lösa sina arbetsuppgifter etappvis och därvid i första hand inrikta sig på en reform av handräckningslagen.

Från några håll inom näringslivet har man dock ifrågasatt om utredningen använt sig av de rätta metoderna för att lösa sin uppgift.

Näringslivets skattedelegation anser att utredningen först borde ha försökt överväga enhetlig lagstiftning om skatte- och avgiftskontroll. Resultatet av en sådan översyn kan enligt delegationen mycket väl tänkas bli att vissa av de nu gällande reglerna bör utvidgas medan andra bör inskränkas för att på så sätt få en någorlunda rimlig avvägning på de olika skatte- och avgiftsområdena mellan kravet på rättssäkerhet för de granskade och behovet av effektivitet i myndighetsutövningen. Delegationen vänder sig därvid mot utredningens motiv för att börja med en översyn av handräckningslagen och detta särskilt mot bakgrund av att vitesinstitutet inte skulle vara tillräckligt effektivt. Utredningens resonemang vilar nämligen på det förhållandet att vitesbeloppet skulle vara maximerat till 5 000 kr. Lagstiftaren har emellertid föregripit utredningens arbete genom att utan närmare undersökning slopa vitesmaximum helt på inkomstskattens och mervärdesskattens områden. Att då bygga upp ett förslag om handräckning och dylikt är enligt delegationen knappast motiverat på dessa två beskattningsområden. Som skäl för sitt ställningstagande att börja med handräckningslagen har

utredningen vidare anført att vitesföreläggande har ett begränsat användningsområde eftersom det kan tillgripas endast när det föreligger något så när starka skäl anta att den som föreläggandet riktas mot verkligen innehar den efterfrågade handlingen. Vitet skulle därför inte vara lämpligt när den uppgiftsskyldige påstår att handlingarna kommit bort eller över huvud taget inte upprättats. Utredningen har därvid bortsett från den i skattebrottslagen införda straffbestämmelsen om försvårande av skattekontroll och hur den kommer att inverka på frekvensen av sådana påståenden med hänsyn till straffrisken.

Några remissinstanser har gjort mer allmänna uttalanden om reformbehovet på handräckningslagens område.

RSV framhåller att skattemyndigheterna har otillräckliga befogenheter när det gäller att tilltvinga sig bevismaterial, som det författningen enligt åligger den enskilde att tillhandahålla. Intrycket av att så är fallet har länge varit mycket starkt uttalat. Att de förvaltningsprocessuella vites- och handräckningsinstituten inte fyller sin funktion på ett ändamålsenligt sätt är enligt RSV allmänt omvittnat.

Hovrätten över Skåne och Blekinge anser att utredningen klart påvisat att handräckningslagens regler är ineffektiva och omständliga. Lagen utgör inte något verksamt medel för granskningsmyndigheterna när det gäller att få tillgång till räkenskaper och handlingar som de författningen enligt äger rätt att ta del av men som av någon anledning ej ställs till deras förfogande av den granskade.

Länstyrelsen i Göteborgs och Bohus län understryker att det ökade skatteundandragandet medför större krav på utredningarna i skatte- och avgiftsprocessen. För att dessa utredningar skall kunna bedrivas på ett från allmän rättvisesynpunkt men också från ett från fiskal synpunkt tillfredsställande sätt, måste den utredande myndigheten ha tillgång till de handlingar, bevis, som medges i författningarna.

Föreningen Sveriges kronofogdar bekräftar att försöken att smita från skatter och allmänna avgifter under senare år ökat i omfattning. Illojala förfaranden av mera kvalificerat slag har varit svåra att avslöja med ledning enbart av de uppgifter som skatte- och avgiftsskyldiga lämnat.

Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer – som delar utredningens uppfattning om att handräckningslagen behöver reformeras – anlägger ett i viss mån vidare synsätt på reformbehoven än vad övriga remissinstanser gjort. Sålunda påpekar föreningen att myndigheterna ofta undviker i och för sig berättigade revisioner hos kategorier och speciella personer som man erfarenhetsmässigt vet kan väntas agera så att granskningen förhålls och därigenom binder kontrollresurserna. För att i någon mån utjämna skillnaden mellan den lojale och den illojale skattebetalaren har revisionsverksamheten dessutom i ökad omfattning kommit att bedrivas i samarbete med åklagarmyndighet och polis. Polisen har emellertid begränsade resurser. Ibland

begärs dessutom polisingripande när det från brottssynpunkt knappast kan anses påkallat. Ett polisbesök medför dessutom betydligt större personligt obehag för den granskade än ett besök av taxeringsmyndigheterna och ges som regel en helt annan offentlighet än en taxeringsrevision. Med hänsyn till dessa och andra omständigheter måste enligt föreningens uppfattning den påbörjade utvecklingen brytas så att polisingripanden begränsas till svåra fall av skattebrott. Föreningen framhåller att det är mot denna bakgrund som utredningens förslag om ökade befogenheter för granskningsmyndigheterna i förhållande till gällande rätt skall bedömas.

Till skillnad från övriga remissinstanser menar *Svenska företagares riksförbund* att det återopade statistiska materialet från länsstyrelserna och vissa kronofogdemyndigheter ger ett ganska klent stöd åt utredningens mening att handräckningslagen behöver reformeras. Där sägs att de skattskyldiga påfallande ofta "uppges sakna efterfrågat räkenskapsmaterial" men att räkenskaper trots detta i flera fall finns i behåll. Det återopade materialet ger enligt förbundets mening ett ganska klent stöd åt ett sådant antagande. Uppgifterna kan i stället utläsas så att räkenskaper kommer fram i de flesta fall men att man inte vet något om i vilken utsträckning de i övriga fall verkligen finns kvar. Detta räcker inte som motiv för lagförslaget.

Det helt övervägande antalet remissinstanser godtar i princip eller har inte något att erinra mot huvudlinjerna i utredningens lagförslag.

RSV anser att de föreslagna nya bestämmelserna vid en jämförelse med handräckningslagen framstår som mycket effektiva och ändamålsenliga. Enligt verkets uppfattning kan den reformerade lagstiftningen väntas medföra att de skattskyldiga inför hotet om tvångsmedel är benägna att i ökad utsträckning tillhandahålla sina räkenskaper frivilligt och att därmed lagen skulle få en betydelsefull preventiv effekt. Vidare understryker *RSV* att lagförslaget på intet sätt inkräktar på samarbetet med polis och åklagarmyndighet. Det betonas att samhällets berättigade krav på en effektiv skattekontroll givetvis inte får tillgodoses på bekostnad av den enskildes behov av skydd mot opåkallade ingripanden. Å andra sidan är det enligt verkets mening alldeles nödvändigt att ge eftertryck åt de rättigheter granskningsmyndigheterna redan har i olika sammanhang. Lagförslaget får därför anses präglad av en förnuftig avvägning mellan rättssäkerhetsintresset och strävan efter effektivitet, snabbhet och smidighet i det skatteprocessuella förfarandet.

RRV ser det föreliggande lagförslaget som ett nödvändigt led i åtgärden att uppnå bättre effektivitet i kontrollen av vissa typer av skatte- och avgiftsskyldiga.

Fleralet *länsstyrelser* ansluter sig i allt väsentligt till de av *RSV* och *RRV* framlagda synpunkterna. Dessutom understryker flera länsstyrelser värdet av att handräckningsåtgärderna i lagförslaget differentierats på ett helt annat sätt än vad som är fallet i gällande handräckningslag.

Hovrätten över Skåne och Blekinge anser att genom det förslag till ny lagstiftning på området, som har framlagts av utredningen, många av de olä-

genheter som visat sig vid tillämpningen av handräckningslagen kommer att undanröjas. Granskningsmyndigheterna erhåller nämligen medel att på ett effektivare och smidigare sätt än hittills kunna säkra bevis i skatte- och avgiftsprocesser samtidigt som förslaget även på ett rimligt sätt tillgodoser den enskildes behov och skydd mot opåkallade ingripanden. Hovrätten anser som särskilt värdefullt den av utredningen föreslagna möjligheten till differentiering vid beslut om eftersökande på så sätt att sådant beslut begränsas till att avse just de utrymmen eller förvar som det i det särskilda fallet får anses som nödvändigt att undersöka.

Även 1972 års skatteutredning understryker särskilt att utredningen på ett tillfredsställande sätt vägt effektivitetskravet mot den enskildes behov av skydd mot opåkallade ingripanden.

Föreningen Sveriges fögderichefer, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, LO, Landstingsförbundet, SACO, Svenska kommunförbundet, TOR och TCO godtar huvudtankarna i utredningens lagförslag utan någon som helst erinran.

LO uttalar att organisationen i andra sammanhang flera gånger understrukit vikten av skärpt skattekontroll. Särskilt har därvid påpekats det ytterst betänkliga i den olikhet som råder i kontrollhänseende mellan skilda kategorier av skattskyldiga. Det föreliggande lagförslaget är lägnat att utjämna denna skillnad samt väsentligen förbättra och effektivisera kontrollmöjligheterna inom skatte- och avgiftsprocessen.

Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer understryker att utredningens förslag inte i något avseende innebär utvidgning av författningens skyldigheter att för kontroll förete räkenskapshandlingar m. m. I sammanhanget bör enligt föreningen framhållas att deklarationskontrollen f. n. och inom överskådlig tid utformats så att löntagarnas uppgifter avstäms och detaljgranskas post för post medan rörelseidkarnas belopp kan bli föremål för en motsvarande kontroll endast i samband med taxeringsrevision. Det måste därför enligt utredningens mening te sig stötande för stora grupper om sistnämnda granskning i väsentlig utsträckning skulle vara beroende av rörelseidkarnas goda vilja att förete sitt deklarationsunderlag. Vidare understryker föreningen det tillfredsställande i att de reformerade handräckningsåtgärderna differentieras. Därigenom ges myndigheterna möjlighet att anpassa och begränsa tvångsåtgärderna till vad som i skilda lägen bedöms erforderligt. Om förslaget leder till lagstiftning är det enligt föreningen synnerligen viktigt att en bred information lämnas till allmänheten om den nya lagen. Rätt informerade om lagbestämmelsernas verkliga innebörd och syfte bör den helt övervägande delen av medborgarna uppfatta lagstiftningens tillkomst som ett positivt steg mot en ökad likställighet i skatteprocessen.

Föreningen Sveriges kronofogdar anser att utredningens lagförslag bör kunna leda till förbättring av statens ställning i skatte- och avgiftsprocessen samtidigt som den enskildes rättssäkerhet garanteras genom beslutsreglernas utformning. Förslaget jämte följdändringar i vissa andra författningar är

därför enligt föreningen väl ägnat att ligga till grund för lagstiftning.

Sveriges köpmannaförbund tillstyrker i princip utredningens lagförslag men riktar viss kritik mot behörighetsreglernas utformning.

Några remissinstanser – främst inom näringslivet – ställer sig mer eller mindre avvisande till huvudlinjerna i utredningens förslag till reformerad lagstiftning.

Kammarrätten i Göteborg tillstyrker visserligen att handräckningslagen ersätts med bestämmelser som ger möjlighet till betydligt effektivare säkring av bevismaterial men är av andra skäl kritisk mot det framlagda lagförslaget. Till en början framhålls att det är en självklarhet i en rättsstat att processuella tvångsmedel i bevissäkringssyfte inte skall få förekomma i andra fall än då starka skäl talar för det och att ingreppet mot den enskilde då framstår som rimligt med hänsyn till föreliggande omständigheter.

Klara sådana skäl föreligger enligt kammarrättens mening i fråga om taxeringsprocessen och liknande administrativa processer. De skattskyldiga och avgiftsskyldiga är nämligen sedan länge skyldiga inte bara att föra räkenskaper utan även på begäran tillhandahålla räkenskaperna för granskning. Denna skyldighet skulle i många fall bli illusorisk om myndigheten saknar ett tvångsmedel. Inte heller kan de tvångsmedel som utredningen föreslår för ändamålet enligt kammarrättens mening anses innebära något orimligt ingrepp mot den enskilde, i synnerhet om man beaktar att ingreppet gäller endast att genomdriva en skyldighet som författningen enligt åvilar den skattskyldige. Vidare framhåller kammarrätten att den av utredningen föreslagna uppdelningen av beslutskompetensen i fråga om eftersökande i förvar och utrymmen har medfört att författningstexten på flera punkter inte bara blivit komplicerad utan även svårtydd och oklar. Såvitt kammarrätten kan bedöma skulle de påtalade olägenheterna enligt förslaget i nu angivna avseenden kunna undvikas om de för taxerings- och avgiftsprocessen föreslagna tvångsmedlen lagtekniskt reglerades på samma sätt som motsvarande tvångsmedel inom brottmålsprocessen. Kammarrätten förklarar sig därför vara av den uppfattningen att utredningens förslag måste helt omarbetas.

Lantbrukets skattedelegation anser att förslaget i varje fall tolkat efter bokstaven ger de fiskala myndigheterna stora möjligheter att nå effektiva resultat för att tvångsvis åtkomma bevisning men på bekostnad av den enskildes berättigade krav på rättssäkerhet. Det skydd som i normalfallet lämnas den enskilde i form av olika säkerhetsföreskrifter såväl enligt handräckningslagen som enligt bestämmelserna i RB beträffande beslag och husrannsakan saknas sålunda enligt delegationens uppfattning. Visserligen är man fullt införstådd med att fall kan förekomma då snabbhet vid företagande av tvångsåtgärder är i hög grad motiverad. Relativt sett är dock denna grupp liten. Övriga skattskyldiga som kan ha gjort sig skyldiga till feldeklaration i ett eller annat hänseende är i grund och botten hederliga. Mot denna kategori är det inte motiverat att använda en överrumplingstaktik som medges av reglerna. Lagförslaget är nämligen så utformat att det i princip kan tillämpas på alla skattskyldiga.

Näringslivets skattedelegation, som i åtskilliga hänseenden är starkt kritiskt inställd mot lagförslaget, framhåller i detta sammanhang bl. a. följande. Allmänt sett har utredningen satt effektivitetskravet i främsta rummet och detta på sådant sätt att rättssäkerheten måste råka i fara. I samband med tillkomsten av 1956 års taxeringsförfordning, som gäller beträffande inkomst- och förmögenhetstaxeringen, fördes en mycket ingående diskussion om hur taxeringskontrollen skulle utformas och hur en rimlig avvägning skulle kunna göras mellan kraven på rättsskydd för den enskilde och önskemålen om effektivitet i taxeringsförfarandet. Dessa två avvägningar resulterade i åtskilliga kompromisser men mot bakgrund av den debatt som under början av 1950-talet förts rörande påstådda övergrepp från myndigheternas sida gentemot enskilda vore det naturligt att på olika sätt sätta rättssäkerheten i främsta rummet. Vid senare ändringar som har gjorts i olika regler har däremot det i och för sig berättigade kravet på att taxeringsorganisationen skall kunna verka med effektivitet kommit att alltmer dominera. Delegationen förklarar sig kraftigt vilja understryka uttalandet i direktiven till utredningen att rättssäkerhetsaspekterna nogga bör beaktas.

Svenska företagares riksförbund anser att lagförslaget inte bör leda till proposition utan att först ha omarbetats så att den enskildes rättssäkerhet blir betydligt bättre tillgodosedd.

SIHO framhåller att utredningen i sitt förslag satt skattekontrollen helt i förgrunden och att någon balans mellan effektiv kontroll och de skattskyldigas integritet inte har uppnåtts. Förslaget borde mera ha anslutits till förutsättningarna i den nuvarande handräckningslagen och det särskilt som nya möjligheter för det allmänna tillkommit genom skattebrottslagen.

Sveriges advokatsamfund anser att de handräckningsåtgärder som enligt utredningens lagförslag har ställts till granskningsmyndigheternas förfogande innebär ännu längre gående ingrepp i de enskilda medborgarnas rättssfär än gällande handräckningslag. I sitt dåvarande yttrande över handräckningslagen underströk samfundet det allmänna demokratiska intresset av att samhället inte utvecklades till en polisstat, där medborgarnas privata förhållanden underkastades tvångsingripande utan att skäligen anledning förelåg till antagande att brottslig gärning blivit begången. Skyddet för den enskildes rättssfär framstår för samfundet som lika angeläget att värna om i dag som vid handräckningslagens tillkomst. En utvidgning i förhållande till den av samfundet tidigare avstyrkta handräckningslagen beträffande såväl tvångsmedlens omfattning som de situationer i vilka de får tillämpas är därför betänkelig. Likväl vill samfundet inte förneka att fall kan förekomma där användning av tvångsmedel av den natur som föreslås i lagförslaget måste framstå som motiverad. Av det skälet anser sig samfundet inte helt kunna avstyrka en lagstiftning som möjliggör tillgripande av tvångsmedel av föreslagen art i syfte att säkra bevismaterial. För att inte den enskildes rättssäkerhet i alltför hög grad skall äventyras anser samfundet dock att beslutsfattandet rörande handräckningsåtgärder och förutsättningarna för åtgärdernas tillgripande måste utformas väsentligt annorlunda än vad utredningen har föreslagit.

6 Utredningens förslag till bevissäkringslag

6.1 Allmänt

Utredningens förslag till bevissäkringslag omfattar 28 paragrafer. Den inledande paragrafen innehåller bestämmelser om lagens tillämpningsområde. I andra paragrafen finns vissa begreppsbestämningar, medan i den tredje paragrafen anges hur de olika säkringsåtgärderna verkställs. Därefter beskrivs i 4–7 §§ de villkor som måste föreligga för att beslut om säkringsåtgärd skall få fattas och i 8 § villkoren för hävning av sådant beslut. I 9–15 §§ behandlas vad som skall iaktas vid verkställighet av beslut om säkringsåtgärd. I 16–18 §§ regleras vem som är behörig att verkställa beslut om säkringsåtgärder. I 19–21 §§ öppnas en möjlighet för den granskade att hos länsskatterätt begära att beslagttaget bevismedel skall undantas från granskningen. 22–23 §§ innehåller föreskrifter beträffande underrättelse om beslut och verkställighet. I 24 § föreskrivs att talan mot granskningsmans beslut och mot verkställighet enligt lagen förs genom besvär hos länsskatterätt. Av övriga bestämmelser i lagen behandlar 25 § vilken domstol som är behörig att handlägga framställning om eftersökning i privata utrymmen och om undantagande av bevismedel från granskning samt att pröva besvär enligt 24 §. 26 § frågan om lagens tillämplighet när granskningsförfarandet och förundersökning i brottmål förekommer i ett och samma granskningsärende. 27 § kravet på sekretess vid lagens tillämpning med tillhörande straffbestämmelser samt slutligen 28 § att närmare föreskrifter för lagens tillämpning meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

6.2 Tillämpningsområdet

1 §

U t r e d n i n g e n. Utredningen föreslår att lagen skall bli tillämplig vid revision eller annan granskning i fråga om skatt, tull eller avgift inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet. Inom tillämpningsområdet faller därför så gott som alla direkta skatter, indirekta skatter i form av mervärdesskatt och punktskatter, tullar, arbetsgivaravgifter för socialförsäkringens finansiering samt prisregleringsavgifterna inom jordbrukets och fiskerinäringens område. Tillämpningsområdet anges genom att de avsedda författningarna uppräknas i 1 §. Vid granskning som inte regleras i dessa författningar blir lagen inte aktuell.

Bland de skatter som lagförslaget inte avser märks arvs- och gåvoskatten och ett par punktskatter beträffande fettvaror.

Lagen föreslås bli tillämplig "vid revision eller annan granskning i fråga om skatt, tull eller avgift" enligt de uppräknade författningarna. Termen granskning används av utredningen som en gemensam beteckning för de olika metoder som myndigheterna författningsenligt kan använda för att kontrollera lämnade uppgifter eller eljest skaffa underlag för fastställande

av skatt, tull eller avgift. Till skillnad från vad som gäller enligt handräckningslagen är möjligheterna att använda säkringsåtgärder enligt förslaget inte begränsade till att avse de mer ingripande granskningsförfarandena, t. ex. taxeringsrevision enligt TL, skatterevision enligt ML och liknande institut inom skatte- och avgiftsområdet. Lagen skall gälla vid all granskning i fiskalt syfte som anges i de uppräknade författningarna under förutsättning, att myndigheterna därvid får ta del av särskilt angett bevismaterial.

Lagförslaget inverkar inte på användningen av andra processuella tvångsmedel utan säkringsåtgärderna skall utgöra komplement till de tvångsmedel, som f. n. finns, och får således användas i kombination med dessa eller helt fristående. I detta hänseende skiljer sig bevissäkringslagen från handräckningslagen, där det i princip krävs att vitesföreläggande skall föregå beslut om handräckning.

Remissyttrandena. Flertalet av remissinstanserna uttalar sig inte om det föreslagna tillämpningsområdet. Av yttrandena får ändå anses framgå att man har godtagit utredningens förslag i denna del.

Enligt *kammarkollegiets* erfarenhet behövs inte bevissäkringsåtgärder beträffande sådan stämpelskatt som kollegiet har att ta befattning med. Även om behov därav kan aktualiseras någon enstaka gång i fråga om arvsskatt eller gåvoskatt är det inte påkallat att föreslagen lag görs tillämplig beträffande sistnämnda skatter, framhåller kollegiet.

Generaltullstyrelsen påpekar, att om bevissäkringslagen görs tillämplig inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet ett flertal myndigheter kommer att besluta om och verkställa säkringsåtgärd var för sig. Lagförslaget innehåller emellertid inte några bestämmelser om samordning av olika myndigheters åtgärder mot dem som skall granskas. Detta aktualiserar på ett påtagligt sätt frågan om samarbete mellan olika skattemyndigheter. Med hänsyn till sekretesslagens bestämmelser kan dock i många fall tvekan föreligga om hemliga uppgifter får utlämnas till annan myndighet. En närmare reglering av frågan om samarbete mellan skattemyndigheterna synes i hög grad påkallad, framhåller styrelsen.

RSI konstaterar med tillfredsställelse att man genom att göra bevissäkringslagen tillämplig inom hela skatte- och avgiftsområdet försöker ta ett steg i riktning mot en förenkling och ökad samordning av granskningsverksamheten inom skilda sektorer av skatte- och avgiftssystemet. Även andra remissinstanser, såsom *statens jordbruksnämnd* och *1972 års skatteutredning*, anser det vara en stor vinst att bevissäkringslagen blir enhetlig och generell för nästan hela skatte-, tull- och avgiftsområdet.

Länsstyrelsen i Malmöhus län ser det som en fördel att lagen inte har begränsats till att avse enbart sådana revisioner, som normalt utförs vid länsstyrelsernas skatteavdelningar. Genom lagens stora tillämpningsområde torde samarbetet mellan skilda granskningsmyndigheter kunna underlättas. Skatteförfattningarna blir fler och mer komplicerade för varje år och framdeles torde det

komma att bli nödvändigt att granskningsmän specialiserar sig på visst eller vissa områden inom skatteområdet. Komplicerade taxerings- och skatterevisioner kommer då i större utsträckning än hittills att utföras av två eller flera revisorer som är specialister på skilda områden inom skatteförfattningarna. Att bevissäkringslagen då är tillämplig på samtliga revisorers verksamhetsområden kommer uppenbarligen att vara till gagn för granskningsverksamheten, anser länsstyrelsen.

Även *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser det vara av godo att bevissäkringslagen getts ett stort tillämpningsområde, eftersom samarbetet mellan olika granskningsmyndigheter underlättas av ett gemensamt regelsystem. Å andra sidan innebär detta, uttalar länsstyrelsen, att lagen med nödvändighet fått utformas så allmänt att givna regler täcker in samtliga de fall som kan uppkomma inom ett mycket brett område. Detta försvårar den praktiska tillämpningen inom länsstyrelsens kompetensområde. Länsstyrelsen förutsätter därför att närmare tillämpningsföreskrifter utfärdas i administrativ ordning.

Sveriges advokatsamfund anser det i och för sig naturligt att lagen blir tillämplig inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet liksom även vid granskningsförfarandet generellt och således inte endast vid taxeringsrevision eller likartad kvalificerad granskning.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att särskilda svårigheter måste uppkomma då en granskning skall ske avseende flera typer av skatter. En granskningsman granskar exempelvis såväl mervärdeskatteredovisningen som bensinskatteredovisningen på en bensinstation. Han måste då rimligen ha förordnande av cheferna för dessa enheter, vilka befinner sig hos olika myndigheter. I förslaget görs ingen skillnad mellan granskning enligt olika författningar. Man tycks utgå från att det alltid rör sig om granskning enligt endast en författning.

6.3 Beskrivningar

2 §

U t r e d n i n g e n. I 2 § anges vad som enligt lagen skall avses med säkringsåtgärd, bevismedel, förvar, utrymme och granskningsman. Säkringsåtgärd är den samlande beteckningen på de åtgärder som enligt lagförslaget får tillgripas för att säkerställa bevismaterial för granskning. Åtgärderna är av tre slag, nämligen beslag, förseglning och eftersökning.

Det för lagen centrala begreppet bevismedel beskrivs genom en kortfattad exemplifierande uppräkningslista. I lagtexten sägs att till bevismedel hör "räkenskapsmaterial, varuprov och dylikt, som skall tillhandahållas för granskning". Därmed har utredningen avsett sådan dokumentation, som den granskade författningsskyldiga är skyldig att ställa till förfogande för myndigheternas kontrollverksamhet. Vad som i det särskilda fallet skall anses som bevismedel får alltså avgöras med stöd av den ifrågavarande granskningsför-

fattningen.

Med förvar avses "skåp, låda, behållare, bankfack, väska, pärm, kuvert och liknande förvar, som kan tillslutas". Termens innebörd anges således i lagtexten med en exemplifierande uppräknig.

Utredningen uttalar att den med exemplen velat understryka, att till förvar i första hand hänförs sådant förvaringsställe, där räkenskapsmaterial och liknande dokumentation normalt förvaras. Eftersom bevissäkringslagen också skall vara tillämplig beträffande olika former av varubeskattning, har bland exemplen upptagits anordningar, som är avsedda för vätska, pulver eller liknande. Utredningen, som framhåller att gränsdragningen mellan "förvar" och "utrymme" i vissa fall kan medföra svårigheter, lämnar följande hållpunkter för bedömningen.

Som "förvar" bör i första hand anses alla anordningar, som typiskt sett utgör förvaringsställena. För att det skall vara fråga om förvar bör dock krävas, att förvaringsanordningen kan tillslutas på något sätt. Bord, stolar, öppna bokhyllor och liknande är således inte förvar i lagförslagets mening. Om anordningen är fristående eller inte saknar däremot betydelse. En vanlig garderob utgör liksom ett fristående skåp ett förvar. Arkivrum bör däremot falla under begreppet utrymme fastän det i regel är inrättat för förvaring av räkenskapsmaterial eller dylikt. Bagageutrymmet i en personbil är givetvis ett förvar, men även personutrymmet bör anses som sådant. Detsamma gäller slutet utrymme i annat motorfordon, även om det kan vara relativt rymligt, liksom t. ex. lastutrymmet i en möbelbuss.

I situationer där det är tveksamt om förvar eller utrymme föreligger bör man enligt utredningen utgå från att det är utrymme, eftersom användningen av säkerhetsåtgärder i fråga om utrymme i vissa fall är kringgärdade med de strängare villkoren.

Även innebörden av uttrycket "utrymme" anges genom en exemplifierande uppräknig. Till utrymme hänförs sålunda byggnad, lokal, gård, upplagsplats och liknande avgränsat utrymme. Det skall vara rum eller platser som är avgränsade och med så stor yta att en person kan röra sig fritt där. Om allmänheten äger tillträde eller ej är enligt utredningen utan betydelse. En parkeringsplats för motorfordon bör anses som utrymme om den t. ex. har inhägnats. I annat fall är parkeringsplats på samma sätt som gator och torg varken förvar eller utrymme i bevissäkringslagens mening.

Med granskningsman avser utredningen i första hand tjänsteman i chefsställning som har till tjänsteåliggande att övervaka granskningen inom sitt verksamhetsområde. Vem som på grund av sin tjänst har befogenhet som granskningsman har inte angetts i bevissäkringslagen. Detta bör, uttalar utredningen, i regel framgå av arbetsordning eller instruktion för ifrågasvarande myndighet. Skattecheferna och enhetscheferna vid länsstyrelsernas skatteavdelningar tillhör enligt utredningens uppfattning den kategori av tjänstemän, som utan särskilt förordnande har granskningsmans befogen-

heter enligt bevissäkringslagen. Vidare kan de tjänstemän inom RSV:s olika avdelningar, som i sin tjänst har motsvarande funktioner, anses ha befogenheter som granskningsman. Slutligen bör fögderichefen, distriktsöverkontrollören på RSV:s distriktskontor, chefen för RIV:s revisionssektion och motsvarande befattningshavare på tillämpningsområdet i övrigt vara granskningsmän i bevissäkringslagens mening.

Den andra kategorin tjänstemän, som är att hänföra till granskningsmän, är de som särskilt har förordnats att vara granskningsmän enligt lagen. Vilka tjänstemän som skall ha sådant förordnande får enligt utredningen bestämmas i administrativ ordning, varvid förutsätts att sådant förordnande ges endast tjänstemän med långvarig erfarenhet av granskningsarbete. I första rummet avses statligt anställda revisorer inom olika förvaltningsområden men även de kommunala taxeringsrevisorerna bör kunna erhålla sådant specialförordnande. Eftersom personalen hos de lokala skattemyndigheterna i inte oväsentlig utsträckning sysslar med granskningsverksamhet synes det vidare möjligt att ge erfarna tjänstemän hos dessa myndigheter uppgiften att fungera som granskningsmän. Självfallet gäller motsvarande för andra tjänstemän med liknande arbetsuppgifter, framhåller utredningen.

Remissyttranden a. Utredningens begreppsbestämningar i 2 § lämnas av flertalet remissinstanser utan erinran.

RSV påpekar att granskningsmyndigheten enligt vissa skatte- och avgiftsförfattningar har rätt att få tillträde till den granskades verksamhetslokaler. Utredningen föreslår att enhetliga föreskrifter härom införs i flertalet av de författningar, som faller inom bevissäkringslagens tillämpningsområde. Detta synes bero på att de nya tvångsmedlen – exempelvis eftersökning i verksamhetsutrymmen – skall ge eftertryck åt de rättigheter myndigheterna författningenslignat har i olika kontrollsammanhang. Bevismedel i bevissäkringslagens mening är emellertid endast den dokumentation (räkenskapsmaterial, varuprov och dylikt), som granskningsmyndigheten äger infordra från den enskilde i det aktuella ärendet. Detta innebär att granskningsman, som vill gå in i en verksamhetslokal (fabrik, butik, kontor etc.) för att med stöd av gällande författningar bilda sig en uppfattning om exempelvis utförda underhållsarbeten, varusortiment eller kassarutiner, kan göra detta endast om den skattskyldige medger det. Inte heller finns något tvångsmedel för att tillvarata de författningensligna rättigheterna att genomföra kassainventering och granska varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Dessa kontrollåtgärder kan ha ett betydande bevisvärde bl. a. vid granskning av ingående mervärdeskatt, vid taxeringsrevision hos exempelvis innehavare av bilskolor och hotellrörelser samt inte minst i de fall det finns anledning misstänka att skattskyldig manipulerat med räkneverk (kilometerräknare, taxameter, kassaregister etc.) och med datorer. I FFL finns föreskrifter om tvångsmedel (vite) för att förmå skattskyldig att medge vissa kontrollåtgärder av här ovan angivet slag. TL:s

vitesföreläggande är däremot i likhet med handräckningsinstitutet begränsat till utfående av handlingar. Utredningen har givetvis uppmärksammat detta förhållande men föreslår ingen skärpning av bestämmelserna i denna del. RSV ifrågasätter om man inte vid utformningen av bevissäkringslagen borde överväga att ge begreppet bevismedel en något vidsträcktare innebörd. Vid eftersökning i verksamhetsutrymmen och förvar skulle förslagsvis även varulager, inventarier och andra tillgångar eller nyttigheter i verksamheten, vars förekomst eller beskaffenhet kan vara av betydelse för granskningen, betraktas som bevismedel. Liknande synpunkter framför *punktskatteutredningen* och ett par *länsstyrelser*.

Länsstyrelsen i Malmöhus län påpekar, att endast bevismedel får beslagtas. Under pågående förrättning kan det vara omöjligt att fastställa vad som är bevismedel. Först sedan revisionen är avslutad torde det vara möjligt att ange vad som är bevismedel av beslagtaget material. Beslagtagna pärmar med affärskorrespondens kan vid granskningsarbetet visa sig innehålla även privata brev, som inte utgör bevismedel. Förda anteckningar över privata utgifter och kvitton på inköp av förbruknings- och kapitalvaror för hem och hushåll kan vid första anblicken förefalla vara sådana privata handlingar som inte är bevismedel men kan senare under granskningsarbetet visa sig utgöra bevis för att skattskyldigs deklarerade inkomster är otillräckliga för att bestrida levnadskostnaderna. Därför bör lagen utformas så att privata handlingar, som kan utgöra bevis för underdeklaration, kan beslagtas. Dessa handlingar kan åberopas som bevis i skatte- och straffprocess men utgör likväl inte bevismedel enligt bevissäkringslagen, framhåller *länsstyrelsen*.

Utredningens förslag och synpunkter i fråga om de tjänstemän som skall kunna vara granskningsmän lämnas utan uttrycklig erinran av åtskilliga remissinstanser.

Kammarrätten i Göteborg framhåller i denna fråga, att lika väl som en åklagare eller annan förundersökningsledare nu är behörig att besluta om beslag eller husrannsakan inom brottmålsprocessen, en skattechef, revisionsdirektör eller taxeringsdirektör bör kunna betros med motsvarande uppgifter inom taxeringsprocessen. Likaså har kammarrätten svårt att se någon anledning till att en taxeringstjänsteman, som genomför en taxeringsrevision ute på fältet, inte skall ha samma behörighet som en polisman att besluta om beslag eller eftersökning (husrannsakan) när ett sådant beslut behöver fattas utan dröjsmål.

RI hänvisar till att i specialmotiveringen till lagförslaget i fråga om innebörden av termen granskningsman har förutsatts att förordnande som granskningsman ges endast åt tjänsteman med långvarig erfarenhet av granskningsarbete. Enligt verkets mening bör befattningshavare som anförtrös att utföra taxeringsrevision eller annan motsvarande granskningsuppgift i princip också ha behörighet att besluta och verkställa säkringsåtgärd

med de inskränkningar som i övrigt följer av utredningsförslaget. Tillgodosedandet av kravet på ett riktigt utförande av granskningsuppgiften bör enligt verkets mening i första hand tillgodoses genom väl utformade instruktioner och genom utbildning.

Föreningen Sveriges fögderichefer och *SACO* uttalar, att hos varje lokal skattemyndighet vanligen finns en befattningshavare – hos de större myndigheterna en särskild avdelning – som främst sysslar med arbetsgivarkontroll. Av arbetsordningen för lokal skattemyndighet bör efter ett genomförande av förslaget framgå att befogenhet som granskningsman kan tillkomma även sådan tjänsteman hos lokal skattemyndighet vars arbetsuppgifter består av kontroll av arbetsgivarnas skatteredovisning.

Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer säger sig förstå att som granskningsman enligt bevissäkringslagen skall förordnas endast person med särskild erfarenhet av revisionsverksamhet. Detta torde enligt föreningen borge för att lagen kommer att tillämpas på ett från såväl rättssäkerhets- som effektivitetssynpunkt tillfredsställande sätt. *Svenska kommunförbundet* finner det naturligt att, såsom utredningen föreslagit, även de kommunala taxeringsrevisorerna bör kunna erhålla förordnande som granskningsmän enligt lagen.

Föreningen auktoriserade revisorer anser att endast befattningshavare med stor erfarenhet och gott omdöme bör anförtros rätten att fatta beslut om säkringsåtgärder. Beslut om säkringsåtgärd bör därför få fattas endast av skattechef, enhetscheferna vid länsstyrelsernas skatteavdelningar samt befattningshavare på motsvarande nivå inom RSV.

Lantbrukarnas skattedelegation uttalar, att det är en grannliga uppgift att vara granskningsman i lagens mening. Härför krävs stor kunskap om allmänna rättsregler och ingående erfarenhet av att på grundval av denna kunskap göra en objektiv bedömning i det enskilda fallet. Delegationen ifrågasätter om samtliga som enligt utredningen kan förordnas till granskningsman fyller dessa krav. Liknande synpunkter framförs av *Svenska järetagares riksförbund* och *Sveriges köpmannaförbund*.

Ett par remissinstanser riktar språklig kritik mot valet av uttrycket granskningsman. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* påpekar sålunda, att inom skatteförvaltningen med granskningsman brukar avses tjänsteman eller sakkunnig, som i enlighet med TL äger verkställa taxerings- eller skatterevision. Enligt de sakkunniga bör inte hela denna kategori vara behörig besluta om säkringsåtgärder. För att undvika förväxlingar bör de tjänstemän som avses i bevissäkringslagen därför ges en speciell benämning, t. ex. förrättningsman.

3 §

U t r e d n i n g e n. I tredje paragrafen anges hur säkringsåtgärderna skall verkställas. Utredningen understryker, att de olika åtgärderna kan användas

såväl var för sig som i kombination med varandra.

Beslag skall verkställas på så sätt att bevismedel fräntas innehavaren eller i säkrat skick lämnas kvar hos honom. Det innebär att det beslagtagna bevismedlet i det senare fallet måste förvaras i ett förseglat förvar eller utrymme, vilket framgår av 6 § första stycket.

Utredningen framhåller, att beslag får avse endast bevismedel. Genom en särskild bestämmelse i 14 § är det dock möjligt att vid beslag förfoga även över det förvar som innehåller bevismedlet. Förvar som sådant kan enligt utredningen vara att hänföra till bevismedel, t. ex. en pärm eller behållare med text. I så fall får det givetvis tas i beslag som bevismedel.

Den som obehörigen rubbar beslagttaget material gör sig skyldig till överträdelse av myndighets bud, vilket brott enligt 17 kap. 13 § brottsbalken straffas med böter eller fängelse i högst ett år.

Försegling verkställs enligt utredningsförslaget genom att förvar eller utrymme förses med sigill eller liknande förslutning. Ett bevismedel som sådant kan inte bli föremål för försegling.

Utredningen framhåller, att avsikten är att försegling i första hand skall användas för att säkerställa ett beslag, som av någon anledning inte omedelbart kan genomföras. Dessutom kan försegling bli aktuell om bevismedel – något som tidigare har nämnts – på grund av omständigheterna måste lämnas kvar hos innehavaren.

Försegling skall enligt utredningen verkställas så att förvar eller utrymme inte kan öppnas på normalt sätt utan att sigill eller liknande förslutning bryts. Närmare bestämmelser om åtgärdens praktiska genomförande förutsätts bli utfärdade i administrativ ordning.

Utredningen betonar, att förseglingen har rättslig verkan även om förslutningen anbringats så att det är möjligt att ta sig in i förvaret eller utrymmet utan att förseglingen bryts. Det säger sig dock självt att åtgärden bör verkställas så säkert som det är praktiskt möjligt. Bl. a. från bevissynpunkt har detta en avgörande betydelse.

Vare sig man bryter förslutning eller kringgår denna, gör man sig skyldig till överträdelse av myndighets bud enligt 17 kap. 13 § brottsbalken.

Enligt utredningsförslaget sker *eftersökning* på så sätt att förvar eller utrymme genomsöks för efterforskande av bevismedel.

Åtgärden kan enligt utredningen vara mer eller mindre omfattande och kan allt efter situationen sättas in mot ett kontor med flera rum, vilka då samtliga genomsöks för efterforskande av bevismedel, eller avse ett enstaka förvaringsställe, såsom ett skåp eller en väska.

Utredningen framhåller, att eftersökning syftar till att få fram "dolda" bevismedel. För att ta hand om material som förvaras öppet – t. ex. på ett bord, i en hylla eller i ett skåp med öppen dörr – behövs beslut om eftersökning endast om granskningsmannen inte tillåts undersöka om där förvarat material är att anse som bevismedel. Enligt utredningens uppfattning torde det inte ofta finnas anledning att tillgripa eftersökning i andra

fall än då granskningsmannen mot annans vilja måste bereda sig tillträde till förvaret eller utrymmet för att ta reda på om bevismedel finns där. Vägras tillträde till ett stängt rum eller ett tillslutet skåp, får granskningsmannen således inte tilltvinga sig tillträde utan beslut om eftersökning. Om rummet eller skåpet är låst saknar härvidlag betydelse.

Utredningen understryker, att eftersökning inte får innebära mer än att myndigheterna bereder sig tillträde till förvaret eller utrymmet och där söker efter bevismedel. Detta framgår av 13 §, som föreskriver att egendomsskada inte får orsakas vid verkställighet av säkringsåtgärd. För att möjliggöra åtgärden är det dock enligt paragrafen tillåtet att bryta lås eller annan stängningsanordning.

Remissyttrandena. Utredningens beskrivningar i 3 § om hur de olika säkerhetsåtgärderna verkställs lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser.

JK anser, att uttrycket "säkrat" bör utbytas mot "förseglat" eftersom försegling är den enda säkringsåtgärd som kan förekomma i detta fall.

Hovrätten över Skåne och Blekinge uttalar att om det anses nödvändigt att behålla andra ledet i definitionen av hur beslag verkställs denna borde utformas på så sätt att däri föreskrivs att beslag verkställs, "genom att bevismedel fräntas innehavaren eller lämnas kvar hos honom under försegling". Enligt 6 § första stycket förslaget skall ju beslut om försegling fattas, om det befinns erforderligt att lämna kvar det beslagtagna bevismedlet hos innehavaren. Detta innebär då tillgripande av en ny säkringsåtgärd och ej endast en verkställighet av beslutet om beslag. Förfarandet i ett sådant fall, där beslagtaget bevismedel lämnas kvar hos innehavaren, är alltså tänkt att fortgå i två olika stadier, påpekar hovrätten. Först fattas beslut om beslag av visst bevismedel. Detta beslut verkställs genom att bevismedlet tas om hand av granskningsmannen. Därpå fattar granskningsmannen beslut om försegling av det utrymme eller förvar i vilket han avser att lämna kvar bevismedlet. Detta beslut verkställs sedan genom att utrymmet eller förvaret förses med sigill eller liknande förslutning. Enligt hovrättens mening framstår det således som mindre lämpligt att vid beskrivandet av hur en säkringsåtgärd verkställs förklara att detta sker genom att det fattas beslut om tillgripande av en annan säkringsåtgärd. Andra ledet i definitionen av hur beslag verkställs kan därför med fördel uteslutas, framhåller hovrätten.

6.4 Villkor för beslut

4 §

Utredningen. I 4 § föreskrivs att beslut om säkringsåtgärd får fattas utan att den som berörs av beslutet dessförinnan har hörts i ärendet. Av bestämmelsen i 9 § framgår, att för verkställighet däremot fordras att myndigheten har tagit eller sökt ta kontakt med den som avses med granskningen

och, om förrättningen avses äga rum hos annan, även med denne.

Utredningen framhåller, att ett beslut om säkringsåtgärd många gånger skulle bli utan verkan om kontakt i förväg togs med motparten. För sådant beslut krävs nämligen i de flesta fall att en viss risk finns för att granskningen saboteras. Denna sabotagerisk kan vara mer eller mindre uttalad.

Utredningen påpekar att det naturligtvis finns situationer där faran för sabotage i form av förvanskning eller undanhållande av bevismedel bedöms mindre påtaglig just för tillfället. Den kan dock vara tillräcklig för att utgöra grund för ett beslut om säkringsåtgärd. Den granskade kan vistas på avlägsen ort eller av andra orsaker – t. ex. sjukdom – vara ur stånd att vidta några som helst åtgärder med räkenskapsmaterial. Att då underlåta kommunikation med honom kan vara olämpligt och i vissa fall t. o. m. stötande.

Enligt utredningens uppfattning kan situationen inte sällan vara sådan att viss misstanke om t. ex. förvanskning finns men att denna misstanke inte är tillräcklig för att grunda ett beslut att sätta in en säkringsåtgärd. Först efter kommunikation framkommer kanske sådana omständigheter att lagliga skäl för beslut är för handen.

Utredningen understryker att kommunikation med motparten i fall då sabotagerisken är fullt uttalad inte bör företas före beslutsfattandet.

Remissyttrandena. Utredningens förslag att beslut om säkringsåtgärd skall få fattas utan att den som berörs av beslutet dessförinnan har hörts i ärendet godtas av så gott som samtliga remissinstanser.

En kritisk inställning intar *Föreningen auktoriserade revisorer*, *Svensk industriförening*, *Sveriges advokatsamfund* och *SHIO*, som anser att den som berörs av ett beslut om säkringsåtgärd i princip skall höras innan beslutet fattas. *Föreningarna* och *organisationen* framhåller, att detta gäller särskilt om beslutet om säkringsåtgärd riktar sig mot annan person än den vars räkenskaper är föremål för revision eller granskning. *Advokatsamfundet* uttalar att den enskilde har ett berättigat anspråk på att få framlägga sina synpunkter i ärendet innan beslut fattas. Endast om grundad anledning finns till antagande att en förhandskontakt skulle leda till undanröjande eller förvanskning av bevismedel bör sådan få underlåtas.

5 §

Utredningen. 1 § anger utredningen de villkor som måste föreligga för att beslut om beslag skall få fattas. Sådant beslut riktas endast mot bevismedel. Innan beslut fattas måste det således fastställas att fråga är om "räkenskapsmaterial, varuprov och dylikt, som skall tillhandahållas för granskning". Dessförinnan får materialet inte föras från platsen utan innehavarens medgivande. Försegling kan däremot bli aktuell med stöd av 6 §. Vad som i det enskilda fallet är att hänföra till bevismedel skall, som tidigare har framhållits, avgöras med stöd av den tillämpliga granskningsförfattningen.

Utredningen understryker, att det för frågan om ett bevismedel kan tas i beslag saknar betydelse hos vem bevismedlet vid beslutstillfället förvaras. Oavsett om innehavaren är ägare till bevismedlet eller av annan anledning har hand om detta, får beslag äga rum.

Utredningen framhåller, att frågan om vem som är ägare till ett bevismedel i vissa granskningsförfaranden, som är mer formellt uppbyggda, kan komplicera frågan om beslag, men anser att presumptionen bör vara att åtminstone allt bevismaterial som finns i lokal med anknytning till den granskades verksamhet eller hos hans ombud i dennes lokal är bevismedel i lagens mening (jfr prop. 1972:145 s. 27).

Enligt utredningen får beslut om beslag i princip fattas även om det inte kan avgöras om bevismedlet har betydelse för granskningen. Det säger sig emellertid självt att bevismedel, som med säkerhet kan antas sakna betydelse för den aktuella granskningen, inte kommer att bli föremål för beslag. Utredningen påpekar, att det många gånger inte är möjligt att i ett tidigare skede av granskningen avgöra om ett visst bevismedel har sådan betydelse. Villkoren för beslag är ändå uppfyllda.

Sedan det har fastställts att det är fråga om ett bevismedel i lagens mening, fordras enligt utredningens förslag för beslut om beslag dessutom att "bevismedlet inte tillhandahållits granskningsmannen eller att risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas". Ett beslut om beslag kan således bli aktuellt i två olika situationer.

Den ena situationen föreligger så snart ett visst bevismedel inte har tillhandahållits för granskning. Den som avses med granskningen eller någon annan som förfogar över dennes räkenskapsmaterial lämnar inte bevismedlet ifrån sig. Han medger exempelvis vid en telefonkontakt med granskningsmannen eller i ett skriftligt svar till denne att han visserligen har de begärda bevismedlen men att han inte avser att tillhandahålla dem. Granskningsmannen får kanske vid ett besök hos den granskade hastigt ta del av dennes bokföring men vägras därefter utan närmare motivering att ta materialet eller någon del av detta med sig för närmare granskning. Den granskade lovar att överlämna begärda handlingar vid besök på granskningsmannens kontor en viss dag men håller inte sitt löfte. I dessa och liknande fall är enligt utredningen förutsättningar för beslut om beslag för handen.

Förhållandena kan emellertid vara mer komplicerade. Den granskade lämnar t. ex. en mer eller mindre trovärdig förklaring till varför han inte kan ställa ett visst bevismedel till granskningsmannens förfogande på det sätt denne har begärt. För att beslag i en sådan situation skall få äga rum måste det kunna konstateras att det föreligger risk för att bevismedlet kommer att undanhållas eller förvanskas om det inte tas i beslag. Omständigheterna måste tala för att denna s. k. sabotagerisk föreligger.

Utredningen framhåller, att omständigheterna i regel vid den tidpunkt

när myndigheten tar kontakt med den granskade ger tillräckligt underlag för att bedöma om sabotagerisk är för handen.

Utredningen fäster även uppmärksamheten på att beslut om beslag även kan avse bevismedel som överlämnats till granskningsmannen. Den granskade kräver t. ex. att visst räkenskapsmaterial skall återställas till honom och åberopar därvid kanske gällande bestämmelser – t. ex. 56 § 3 mom. TL eller 9 § FFL – som säger att räkenskapshandlingar, skall "återställas så fort ske kan". Finns det skälig anledning anta att materialet kommer att förvanskas eller undanhållas den fortsatta granskningen om det återställs så bör givetvis beslag äga rum.

Remissyttrandena. Flera remissinstanser uppehåller sig vid den i 5-7 §§ uppställda förutsättningen för beslut om säkringsåtgärd, att risk skall föreligga för att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas. Några remissinstanser efterlyser klagörande uttalanden hur rekvisitet skall tolkas. Ett mindre antal kräver att det skall skärpas. En remissinstans framför önskemål om att det helt skall utgå som förutsättning för beslut om säkringsåtgärd.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser att begreppet "risk" i detta sammanhang bör ges en mer vidsträckt innebörd än som framgår av specialmotiveringen till 5 §. Svårigheter kan uppkomma att i varje enskilt fall konkretisera omständigheter som tyder på sabotagerisk. Den bedömning som görs av granskningsmannen bör kunna vara avgörande för frågan om sabotagerisk föreligger. Om riskfaktorn överbetonas kan detta inverka hämmande vid den praktiska tillämpningen av lagen.

Länsstyrelsen i Norrbottens län anser, att förutsättning för säkringsåtgärd bör föreligga utan att risk för undanhållande eller förvanskning har konstaterats.

Det väsentliga i alla de situationer där beslag kan förekomma är att bevismedlen inte har tillhandahållits förrättningsmannen för kontroll. Om orsaken därtill är att bevismedlet även behövs av annan kan konflikten i det närmaste undantagslöst lösas enligt länsstyrelsens mening genom kopiering eller genom att förrättningsmannen tillhandahåller bevismedlet, t. ex. på sitt tjänsterum. För att skatter och avgifter skall kunna bestämmas på ett riktigt och likförmigt sätt fördras att grundmaterialet för uppgiftsskyldigheten skall vara åtkomligt för granskning, framhåller länsstyrelsen. Huvudparten av de personer som anmodas att uppvisa grundmaterial efterkommer anmaningen. Kravet på rättvisa och likförmighet medför att även de övriga måste kunna tvingas att fullgöra sina skyldigheter. Skyddet för den enskildes rättssäkerhet, som i olika sammanhang framhålls, har inte närmare specificerats, men torde väl närmast avse en verkställighetsförrättnings genomförande och inte förutsättningarna för beslut om säkringsåtgärder. Det svenska skattesystemet bygger på självdeklarationer som grund för taxering. När deklarationer inte lämnas eller anses böra bli föremål för kontroll inleds granskningsförfarandet regelmässigt med att vederbörande anmanas att lämna vissa uppgifter, deklarationer eller bevis av olika art.

För beslut om säkringsåtgärd bör enligt länsstyrelsens mening förutsättningen att bevismedlet inte tillhandahållits vara tillfyllest utan tillägg om risk för undanhållande eller förvanskning. Redan det förhållandet att bevismedlet inte tillhandahålls innebär sådana risker. Att granskningsmannen därutöver skall påvisa ytterligare skäl för risker förefaller inte blott onödigt utan även svårt att åstadkomma, eftersom granskningsmannen endast i undantagsfall kan i förväg äga kännedom om olika personers förhållanden. Självfallet bör skälig hänsyn tas till den granskades befogade invändningar om varför han inte vill eller kan lämna visst bevismedel, särskilt om detta är av mindre vikt. Den granskade har ju också möjlighet att yrka undantagande. Beslut om beslag eller annan säkringsåtgärd bör inte ske slentrianmässigt. För skatteprocessens del torde man knappast behöva befara någon risk härför. Länsstyrelsen understryker att alltför många angelägna revisioner inte har kommit till utförande på grund av tids- och arbetskraftsbrist.

Föreningen auktoriserade revisorer anser att det i lagtexten närmare måste preciseras hur stor risken måste vara för att en säkringsåtgärd skall få företas.

Svenska företagens riksförbund anser att rekvisitet måste skärpas. Samma uppfattning har *Sveriges advokatsamfund*. Med hänsyn till de allvarliga åtgärder varom här är fråga anser samfundet rättssäkerheten kräva en avsevärd skärpning av detta rekvisit för rätt att ingripa med säkringsåtgärder. I de fall som avses i 5 och 6 §§ samt 7 § första stycket bör åtminstone krävas att påtaglig risk föreligger för undanhållande eller förvanskning av bevismedel. Liknande synpunkter anläggs av *Näringslivets skattedelegation* och *Svenska företagens riksförbund*.

Enligt lagförslaget får endast bevismedel tas i beslag. Sådant beslut får enligt utredningen i princip fattas även om det inte kan avgöras om bevismedlet har betydelse för granskningen. Övervägande antalet remissinstanser har lämnat utredningsförslaget i denna del utan erinran.

Länsstyrelserna i Malmöhus län samt *Göteborgs och Bohus län* framför önskemål om att detta förhållande klart skall framgå av lagtexten.

Hovrätten över Skåne och Blekinge delar utredningens uppfattning att det många gånger kan vara omöjligt att i ett tidigt skede av granskningen avgöra om bevismedlet i fråga har betydelse för granskningen eller ej och att det därför – som enligt handräckningslagen – ej bör uppställas såsom villkor för beslag att handlingen i fråga är av väsentlig betydelse för taxering eller för fastställande av skatt. Hovrätten anser emellertid att det – till betonande av att beslag bör tillgripas endast när starka skäl därför föreligger – i lagtexten bör uppställas en förutsättning för beslut om beslag liknande den i RB beträffande straffprocessuellt beslag, nämligen ett krav på viss sannolikhet för att bevismedlet har betydelse för granskningen.

Näringslivets skattedelegation anser, att ett minimikrav för att så ingripande åtgärder som säkringsåtgärder skall få tillgripas är att det eftersökta be-

vismedlet är av väsentlig betydelse för vederbörande taxering. Liknande uppfattning får *Sveriges advokatsamfund* och *Svenska företagens riksförbund* anses ge uttryck för.

I motiveringen till 5 § uttalar utredningen, att frågan om vem som äger ett bevismedel i vissa granskningsförfaranden kan komplicera frågan om beslag men att presumptionen bör vara att åtminstone allt bevismaterial som finns i lokal med anknytning till den granskades verksamhet eller hos hans ombud i dennes lokal är bevismedel i lagens mening.

Från denna presumptionsregel tar *Sveriges advokatsamfund* avstånd. I advokatens akter rörande den granskade finns regelmässigt åtskilligt material som tillhör advokaten eller annan än klienten och som inte är bevismedel i lagens mening. framhåller samfundet, som anser att anledning saknas att lägga bevisbördan på advokaten för att sådana handlingar inte är bevismedel.

Några remissinstanser har riktat kritik mot den lagtekniska utformningen.

JK påpekar att av lagtexten och motiven framgår att 5 § behandlar två situationer. Den ena är helt klar: materialet utlämnas inte trots begäran. I sådana fall är beslag givetvis en adekvat åtgärd. Den andra situationen är inte lika klart beskriven men måste uppenbarligen avse fall då innehavaren är beredd att lämna ut materialet. För att paragrafen skall få någon mening måste emellertid ytterligare förutsättas att granskningsmannen inte tar med sig materialet. Om så sker finns ju rimligen ingen risk för undanhållande eller förvanskning. Den sist beskrivna situationen förete stora likheter med den som behandlas i 6 § andra stycket. Skillnaden mellan de två fallen är den att beslag får tillgripas oberoende av om materialet kan föras från platsen och att risk för undanhållande eller förvanskning måste föreligga för att beslag skall få ske. Trots dessa skillnader bör man enligt JK:s mening överväga om båda möjligheterna behövs. Om den som innehar bevismedlet är villig att tillhandahålla det, torde materialet i allmänhet böra tas om hand av granskningsmannen. Kan detta ej ske, bör materialet säkras genom försegling. Materialet kan då inte undanhållas eller förvanskas utan att ett brott begås. Möjligheterna att undanhålla eller förvanska materialet minskar inte ytterligare om materialet tas i beslag. Mot denna bakgrund bör enligt JK övervägas om inte regeln i 5 § kan begränsas till fall där tillhandahållande vägras. Skulle det ändå anses nödvändigt att behålla båda de nu behandlade möjligheterna att säkra material som tillhandahålls men kvarlämnas hos innehavaren bör 5 § få en lydelse som tydligare än den föreslagna klargör vilka fall som avses.

6 §

U t r e d n i n g e n. Enligt 6 § första stycket skall försegling av förvar eller utrymme, där beslagtaget bevismedel finns, beslutas om bevismedlet lämnas kvar hos innehavaren.

Försegling måste således ovillkorligen ske om bevismedlet inte tas ifrån innehavaren. Beslutet kan beroende på omständigheterna – främst bevismaterialets omfattning och tillgängliga förvaringsställen – avse ett rum eller ett förvar. Eftersom verkställigheten av beslutet enligt 11 § inte får medföra synnerlig olägenhet för någon som berörs av åtgärden, bör det enligt utredningen i första hand begränsas till förvar.

Enligt utredningen är det inte nödvändigt att förseglingsbeslutet omfattar just det förvar eller utrymme, där det beslagtagna bevismedlet påträffats, även om detta i regel faller sig naturligt. Självfallet måste det i princip vara fråga om ett förvar eller utrymme, som bevismedlets innehavare eller ägare förfogar över. Verkställighet av beslut om försegling kan dock avse även förvar som tillhör granskningsmyndigheten.

Utredningen framhåller, att försegling enligt detta stycke torde bli sällsynt eftersom bevismedel som har tagits i beslag får lämnas kvar hos innehavaren endast om synnerliga skäl föreligger, vilket framgår av 14 § första stycket.

Enligt *andra stycket* får beslut om försegling fattas om bevismedel inte lämpligen kan föras från den plats, där det påträffats. Det är här inte fråga om beslagttaget bevismedel, varför beslut om försegling i detta fall inte är obligatoriskt. Åtgärden får närmast ses som en form av arbetstekniskt hjälpmedel. Villkoren för beslut om försegling enligt detta stycke är av två slag. För det första måste det kunna fastställas att bevismaterial, som kan hänföras till bevismedel i lagens mening, finns i förvaret eller utrymmet. Granskningsmannen skall således inte bara få tillträde till förvaret eller utrymmet utan också ha beretts möjlighet att undersöka där förvarat material. Om granskningsmannen av någon anledning endast kunnat fastställa att visst befintligt material utgör bevismedel, hindrar detta inte beslut om försegling med stöd av lagrummet även om åtskilligt annat material finns i förvaret eller utrymmet i fråga. Det andra villkoret som måste vara uppfyllt är att bevismedel "inte lämpligen kan föras från den plats, där det påträffats". Den granskade eller annan som berörs av granskningen förebär exempelvis skäl för att få granskningsmannen att tillfälligt avbryta en pågående första genomgång av ett större räkenskapsmaterial i den granskades lokaler. Granskningsmannen kan få besluta om den mindre ingripande åtgärden försegling i stället för beslag eller eftersökning.

Enligt *tredje stycket* får beslut om försegling av förvar eller utrymme fattas, om granskningsmannen inte får tillåtelse att genomsöka förvaret eller utrymmet samt det skäligen kan antas att bevismedel finns där och risk dessutom föreligger att detta kommer att undanhållas eller förvanskas.

Till att börja med skall det vara fråga om förvar eller utrymme, som granskningsmannen inte får tillåtelse att genomsöka. Utredningen framhåller, att vägran inte behöver ta sig uttryck i att den granskade eller någon annan ställer sig hindrande i vägen. Det är fullt tillräckligt att det genom yttranden eller annat betedande görs klart för granskningsmannen att ett försök av denne att ta sig in i förvaret eller utrymmet eller att där söka

efter bevismedel sker mot den andres vilja. Om det är svårt att avgöra om tillåtelse har lämnats eller ej, bör enligt utredningen granskningsmannen redan av det skälet överväga försegling. En vanlig situation, där granskningsmannen kan få anledning att använda försegling enligt tredje stycket, föreligger då han vid besök hos den granskade inte träffar någon person som är behörig att exempelvis låta honom komma in i en kontorslokal eller öppna en skrivbordslåda.

Det andra villkoret, som enligt utredningsförslaget måste föreligga vid beslut om försegling enligt tredje stycket, föreskriver att det skäligen kan antas att bevismedel finns i det förvar eller utrymme, som granskningsmannen inte får tillåtelse att genomöka. Utredningen framhåller, att omständigheterna i det särskilda fallet skall tala för att bevismedel finns i det aktuella förvaret eller utrymmet. "Skäligen kan antas" innebär enligt utredningen inte att sannolikhetsgraden behöver vara så hög som vid "grundad anledning" men den skall i varje fall vara något mera påtaglig än vad som markeras genom "kan antas" eller i den beskrivna sabotagerisken.

Det tredje villkoret för beslut om försegling enligt tredje stycket i lagförslaget är att risk föreligger att det bevismedel, som antas finnas i förvaret eller utrymmet, kan komma att undanhållas eller förvanskas. Detta villkor är i regel uppfyllt om granskningsmannen utan närmare motivering vägras tillträde till ett visst förvar eller utrymme, som han har skäligen anledning anta innehåller bevismedel. Denna riskbedömning skall ske efter i huvudsak samma grunder som angetts i motiveringen till 5 §. Den granskades allmänna uppträdande kan därvid komma att spela en avgörande roll för frågan om beslut skall fattas. Vad företrädare för den granskade yttrar eller hur denne eljest betar sig kan också ha betydelse.

Försegling enligt tredje stycket utgör enligt utredningen främst ett hjälpmedel för att kunna genomföra en eftersökning med eventuellt åtföljande beslag av bevismedel, vilka åtgärder av någon anledning inte kan företas omedelbart. Det framhålls, att lagrummet även kan användas, om sannolikheten för ett kommande beslag inte är särskilt uttalad. Försegling är under sådana förhållanden snarast en åtgärd i syfte att säkerställa granskning av visst material för att det senare skall kunna bedömas om det är fråga om bevismedel.

Utredningen understryker slutligen att beslut om försegling enligt paragrafens samtliga tre stycken avser alla typer av förvar och utrymmen. Åtgärden är inte begränsad till utrymmen, som används för den granskades verksamhet, eller till förvar, som finns i sådana utrymmen, i offentlig lokal hos myndighet eller på allmän plats. Även privatutrymmen och andra utrymmen eller förvar, som allmänt sett tycks sakna anknytning till den granskades verksamhet, får förseglas. Det förhållandet att beslut om försegling måste grundas på omständigheter, som talar för att bevismedel förvaras där, medför dock att tillämpningsområdet för paragrafens tredje stycke blir

betydligt snävare när det gäller egentliga privatutrymmen och tredjemanslokaler än beträffande den granskades verksamhetslokaler och förvar som finns där.

Remissyttrandena. Hovrätten över Skåne och Blekinge anlägger följande synpunkter. I 6 § första stycket föreskrivs, att beslut om försegling av förvar eller utrymme, där beslagtaget bevismedel finns, skall fattas om bevismedlet lämnas kvar hos innehavaren. Denna bestämmelse synes inte innehålla något villkor för beslut om försegling. Enligt hovrättens uppfattning är denna regel att betrakta som en bestämmelse rörande verkställighet och det vore därför naturligare om den överflyttades till 14 §. Som hovrätten vid behandlingen av denna paragraf närmare har utvecklat torde det emellertid kunna ifrågasättas om bestämmelse i förevarande hänseende över huvud taget behöver upptas i lagen. Hovrätten anser vidare att för konsekvensens skull även i andra stycket av paragrafen borde införas föreskrift om att för beslut om försegling fordras att risk föreligger för att bevismedlet kommer att undanhållas eller förvanskas. Av utredningens motivering till 6 § tredje stycket framgår att försegling i där angivet fall är avsedd att utgöra ett hjälpmedel för att säkerställa genomförandet av en eftersökning som av en eller annan orsak inte kan verkställas omedelbart. Enligt hovrättens uppfattning bör detta framgå av tredje stycket genom att där tas in en bestämmelse av innebörd att försegling får tillgripas endast om eftersökning ej kan äga rum omedelbart.

Även *kammarrätten i Göteborg* framhåller, att 6 § första stycket inte innehåller något villkor för beslut och föreslår på grund härav viss omredigering av lagtexten.

Länsstyrelsen i Kalmar län ifrågasätter, för att tillämpningen av lagen skall underlättas, om det inte kan anses tillräckligt att som villkor för beslut om försegling enligt 6 § tredje stycket föreskrivs att beslut om eftersökning i annat utrymme eller förvar än som avses i första stycket får fattas om det finns grundad anledning anta, att bevismedel finns där. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* framlägger ett liknande förslag.

7 §

Utredningen. I 7 § första stycket anges villkoren för beslut om eftersökning i utrymmen, beträffande vilka det finns grundad anledning anta att de används för den granskades verksamhet, samt i förvar i sådant utrymme, i offentlig lokal hos myndighet eller på allmän plats.

Begreppet verksamhet skall enligt utredningen ges en vidsträckt innebörd. Därmed avses inte endast förvärvsverksamhet i trängre mening utan i princip alla aktiviteter, för vilka det föreligger skyldighet att erlägga skatt, tull eller avgift av aktuellt slag. Om det exempelvis är fråga om taxeringsrevision eller annan granskning enligt TL, hänförs till verksamhet allt som avses med förvärvskälla enligt bestämmelserna i KL. Motsvarande gäller vid andra

granskningar, för vilka bevisningslagen skall gälla.

Utredningen understryker, att till verksamhet i lagrummets mening givetvis räknas även att föra och bevara räkenskaper eller annat grundmaterial för uppgiftsskyldighetens fullgörande och kontrollen av denna enligt skyldighet som har ålagts i den aktuella författningen.

Uttrycket "används för" slår enligt utredningen fast att till utrymmen enligt första stycket hänförs inte endast den granskades egna verksamhetslokaler i nyss angiven mening utan även utrymmen som denne visserligen saknar dispositionsrätt över men beträffande vilka det ändå finns grundad anledning anta att de används för hans räkning.

Första stycket omfattar enligt utredningen således i första hand utrymmen, där den granskade bedriver sin egentliga förvärvsverksamhet såsom kontor, affärslokal, verkstad o. dyl. Hit räknas också de lokaler där räkenskapsföringen sköts men också de av den granskades utrymmen, där räkenskapsmaterial i granskningsärendet förvaras, även om något arbete med materialet inte utförs där. Om räkenskapsföringen eller förvaringen av räkenskapsmaterialet mer tillfälligt sker i utrymmet, får det likväl anses vara sådant utrymme som avses i första stycket. Fall kan dock tänkas där en motsatt bedömning ligger nära till hands. Har t. ex. någon enstaka räkenskapshandling helt tillfälligt förvarats i den granskades bostad, vilken han normalt inte använder för sådana ändamål, bör bostaden inte härigenom falla under begreppet verksamhetsutrymme i lagrummets mening.

Som tidigare har nämnts skall enligt utredningen till verksamhetsutrymmen enligt första stycket hänföras även sådana tredjemanslokaler, som den granskade utnyttjar för sin verksamhet fastän han saknar egentlig dispositionsrätt över dem. Så är exempelvis fallet om tredje man fullgör arbetsuppgifter för den granskades räkning i egna lokaler. För att en sådan lokal skall kunna sägas vara använd för den granskades verksamhet, framhåller utredningen, fordras att fråga är om ett stadigvarande uppdrag. Ett sådant föreligger i första hand när den granskade har slutit arbetsavtal med tredje man. Denne har exempelvis förbundit sig att sköta den granskades löpande bokföring i sina egna lokaler mot visst vederlag. Därvid saknas det givetvis betydelse om tredje man är självständig rörelseidkare eller arbetstagare.

Handlar det däremot om en tillfällig syssla, faller uppdragstagarens verksamhetslokaler inte under första styckets tillämpningsområde. För belysning av det sagda anger utredningen följande exempel. Om en advokat eller en revisor sköter ett visst ärende för den granskades räkning medför detta inte i och för sig att hans kontor är utrymme i första styckets mening. Förvarar emellertid advokaten eller revisorn den granskades räkenskaper hos sig blir bedömningen den motsatta.

För beslut enligt första stycket måste det finnas "grundad anledning" anta att utrymmet i fråga används för den granskades verksamhet. Därmed

menar utredningen att det skall föreligga en hög grad av sannolikhet för att så är fallet. Det behöver dock inte vara fullt klarlagt eller styrkt att det handlar om ett sådant utrymme.

Utredningen anser att i det stora flertalet fall förhållandena torde vara sådana att det inte uppstår någon tvist mellan myndigheten och den granskade om vilken typ av utrymme det är fråga om. I situationer där sådan oenighet föreligger behöver det inte heller alltid vara särskilt komplicerat att avgöra vad för slags utrymme det handlar om. Påstår exempelvis den granskade att ett visst rum som har direkt förbindelse med övriga utrymmen i en kontorsvåning inte används för den granskade verksamheten bör i regel kravet på "grundad anledning" ändå anses uppfyllt. I annat fall fordras för beslut om eftersökning att villkoren i andra stycket är uppfyllda.

Även beslut om eftersökning i vissa förvar får enligt utredningsförslaget fattas med stöd av bestämmelserna i första stycket. Det är här fråga om alla förvar, som finns i utrymmen enligt första stycket, i offentlig lokal hos myndighet eller på allmän plats. Vem som är ägare till förvaret eller av annat skäl förfogar över detta saknar enligt utredningen betydelse. Det är således fullt möjligt att besluta om eftersökning i en portfölj som tillhör tredje man, om den påträffas i exempelvis den granskades kontorslokaler.

För att beslut om eftersökning i förvar eller utrymme, som avses i första stycket, skall få fattas måste ytterligare ett villkor vara uppfyllt. Det skall föreligga en risk för att bevismedel kommer att förvanskas eller undanhållas granskningen. Riskbedömningen skall ske på samma sätt som redovisats tidigare. Däremot behöver inte beslutsfattaren såsom vid försegling enligt 6 § tredje stycket skäligen kunna anta att bevismedel finns just i det förvar eller utrymme som är föremål för hans beslut.

I *andra stycket* anger utredningen villkoren för beslut om eftersökning i förvar eller utrymmen, som inte är att hänföra till de i första stycket upptagna kategorierna.

Till utrymme enligt andra stycket räknar utredningen alla utrymmen, som den granskade disponerar över men inte använder för den granskade verksamheten, samt tredjemansutrymmen som saknar den i första stycket angivna anknytningen till den granskades verksamhet. Ett utrymme är således att hänföra till andra stycket så snart det inte föreligger grundad anledning anta att det "används för den granskades verksamhet". En riktpunkt för gränsdragningen bör enligt utredningen vara att vid tveksamhet andra stycket tillämpas, eftersom villkoren för beslut enligt detta stycke är strängare och således bättre tillvaratar den enskildes intressen.

Andra stycket avser också beslut om eftersökning i förvar, som påträffas i där angivna utrymmen, dvs. i den granskades egentliga privatutrymmen och tredjemanslokaler utan närmare anknytning till den granskades verksamhet.

Remissyttrandena. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* ifrågasätter om det inte för beslut om eftersökning i sådant utrymme som avses i 7 §

andra stycket borde uppställas som villkor att begäran om bevismedlens tillhandahållande eller om tillträde till utrymmet eller förvaret skall ha framställts men ej efterkommits i stället för, som föreslagits av utredningen, att sabotagerisk skall föreligga. Till skillnad från vad som gäller vid eftersökning i den granskades verksamhetsutrymmen torde det nämligen vid eftersökning i nu avsedda fall ej föreligga lika uttalat behov av att personen i fråga inte i förväg underrättas om granskningen. Förhandenvaron av den i 7 § andra stycket uppställda förutsättningen att sabotagerisk skall föreligga, torde därtill – i vart fall vid eftersökning hos annan än den som avses med granskningen – ofta vara svår att konstatera innan begäran om bevismedlets tillhandahållande framställts. För beslut om eftersökning – såväl enligt första som andra stycket i 7 § – bör det dessutom enligt hovrättens mening uppställas som krav att det föreligger viss sannolikhet för att bevismedel av betydelse för granskningen finns i utrymmet eller förvaret.

Bl. a. *länsstyrelsen i Norrbottens län* franhåller, att förutsättningen bör vara tillfyllest utan tillägg om risk för undanhållande eller förvanskning. Redan det förhållandet att bevismedlet inte tillhandahålls innebär sådana risker. Att granskningsmannen därutöver skall påvisa ytterligare skäl för risker förefaller inte blott onödigt utan även svårt att åstadkomma.

Sveriges advokatsamfund, som anser att säkringsåtgärd allmänt sett bör få tillgripas endast när påtaglig risk för undanhållande föreligger, menar att där fråga är om eftersökning i annat utrymme än sådant som med grundad anledning kan antas användas för den granskades verksamhet, eftersökning bör få beslutas endast om synnerliga skäl föreligger till antagande att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas. En skärpning av rekvisitet i dessa fall är påkallad av de olägenheter som det innebär för sådan tredje man som har dispositionsrätten över utrymmet att behöva finna sig i eftersökning i detsamma. *Näringslivets skattedelegation* anser att det bör föreligga grundad anledning anta att bevismedel, som är av väsentlig betydelse för taxeringen, finns i de utrymmen som undersöks och att det också finns grundad anledning anta att det kan komma att undanhållas eller förvanskas.

Några remissinstanser uppehåller sig vid gränsdragningen i 7 § mellan verksamhetsutrymmen och andra utrymmen.

Enligt *JK:s* mening strider det mot vanligt språkbruk att i uttrycket "utrymme som används för den granskades verksamhet" inrymma t. ex. det fall att en advokat förvarar den granskades räkenskaper hos sig eller att en bokföringsbyrå på grund av fast uppdrag sköter den granskades räkenskaper. I dessa fall används utrymmena för advokatens resp. bokföringsbyråns verksamhet. *JK* finner det önskvärt att sådana fall täcks in och föreslår därför att lagtexten ges en annan avfattning. Därvid kan möjligen användas en sådan formulering som att "utrymmet används för den granskades verksamhet eller för annans räkning enligt uppdrag av den granskade i och

för hans verksamhet". *Kammarrätten i Göteborg*, som inte kan godta utredningens tolkning av begreppet verksamhetsutrymme, anser att frågan om avgränsningen mellan verksamhets- och privatutrymmen är så viktig enligt det av utredningen föreslagna regelsystemet, att närmare bestämmelser här om bör inflyta i lagtexten.

Liknande synpunkter framför *RSV*. Av betänkandet framgår att säkringsåtgärder av olika slag kan sättas in även mot privata utrymmen och tredjemanslokaler samt mot förvar och bevismedel som finns där. Det kan ifrågasättas om man av lagtexten kan dra säkra slutsatser om att tvångsmedlen har sådan räckvidd. Vad som framskymtar i 7, 9 och 10 §§ synes inte ge tillräcklig ledning. Det finns också viss risk för att läsaren missuppfattar villkoren för beslut och verkställighet eller att han får en felaktig bild av tillvägagångssättet vid de ingrepp som här åsyftas. *RSV* efterlyser även mera konkreta uttalanden i frågor som rör gränsdragningen mellan privatutrymmen och verksamhetsutrymmen. Det är nämligen inte ovanligt att en skattskyldig saknar egentliga verksamhetslokaler och att räkenskaperna förvaras i hemmet.

Länsstyrelsen i Stockholms län gör följande överväganden i denna fråga. I motiveringen till 7 § har bl. a. framhållits, att det kan bli fråga om svåra bedömningar vid tillämpningen av regeln om krav på "grundad anledning anta, att utrymme används i den granskades verksamhet". Denna bestämmelse kan från rättssäkerhetssynpunkt ge anledning till vissa betänkligheter, eftersom man i praktiken lägger i den särskilda granskningsmannens hand att från fall till fall avgöra, om han själv må fatta beslut om eftersökning, därvid de i andra stycket av 7 § uppställda rättssäkerhetsföreskrifterna kan komma att sättas ur spel. Enligt första stycket krävs nämligen inte att det skall finnas grundad anledning anta, att "bevismedel finnes där", vilket däremot krävs enligt andra stycket av paragrafen. Å andra sidan skulle väl kunna göras gällande, att inkoppling av länsskatterätten i alla de fall som avses i 7 § andra stycket är ägnad att medföra väsentligt minskad effektivitet av de nya bestämmelserna. Granskning av underlaget för självdeklarationerna (räkenskaperna) är ju den enda effektiva metod som står till skattemyndigheternas förfogande för uppdagande av skattebedrägeri. Erfarenheten visar att i flertalet revisionsärenden sker kontrollen friktionsfritt och användande av tvångsmedel blir ej aktuell. Det finns därför desto större anledning att ge möjlighet till snabbt och effektivt ingripande mot den grupp av skattskyldiga som medvetet saboterar kontrollbestämmelserna i avsikt att vinna ekonomisk fördel och övervältra sin skattebörda på andra. Den ekonomiska vinsten av att uppge räkenskaperna "försvunna" trots att de finns i behåll kan vara mycket stor och överväger i många fall vida de risker för motåtgärder som nuvarande lagstiftning och även det nu framlagda förslaget ger befogenhet till. Det nu anförda ger vid handen att här är fråga om en besvärlig avvägningsfråga. Länsstyrelsen anser att utredningens förslag tillgodoser rimliga rättssäkerhetskrav och att det förtjänar prövas om

förslaget i praktiken är tillräckligt effektivt. Eftersom tillämpningssvårigheter uppenbarligen kan uppkomma vid avgörande av vad som kan anses såsom utrymme för den granskades verksamhet synes det i tveksamma fall böra rekommenderas granskningsmannen att hellre göra skriftlig framställning hos länsskatterätten med begäran om beslut i ärendet än att själv efter eget skön fatta beslut om att vidta åtgärder. Länsskatterätten bör alltså alltid inkopplas på de fall av mera genomgripande åtgärder mot de skattskyldiga med avseende på deras privatliv, som förutsätts kunna ske enligt 7 § andra stycket. Till förvar räknas enligt 2 § även bankfack. Länsstyrelsen påpekar att i bankfack ofta förvaras handlingar rörande verksamheten. Avgiften för bankfack är därför mestadels kostnadsförd i räkenskaperna. Under sådana förhållanden synes bankfacket vara ett utrymme som används för den granskades verksamhet, och om grundad anledning finns, bör enligt länsstyrelsens mening säkringsåtgärder kunna beslutas och verkställas utan att länsskatterätten normalt behöver inkopplas.

Vidare uttalar länsstyrelsen att även bostadsrum torde böra hänföras till dylikt utrymme om del av bostadshyran har kostnadsförts i räkenskaperna eller i deklarationen ansetts att del av bostaden används i verksamheten.

Länsstyrelsen i Kalmar län uttalar bl. a. att det uppenbarligen kan uppkomma problem med gränsdragningen mellan utrymmen enligt första och andra stycket. Särskilt torde sådana problem uppstå vid revisioner hos mindre företagare som har verkstads-, affärs- och kontorslokaler i direkt anslutning till bostaden.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påpekar att uppdelningen i 7 § uppenbarligen har varit att man velat skilja eftersökning i hemmet från eftersökning i rörelselokal. Erfarenhetsmässigt har det dock visat sig att en eftersökning måste sättas in i samtliga utrymmen, som den granskade har disponerat, för att den skall bli effektiv. Då länsstyrelsen har föreslagit att länsskatterätt i samtliga fall skall fatta beslut om tvångsåtgärder finns knappast anledning att skilja mellan rörelselokal och bostad. På detta sätt undviker man, uttalar länsstyrelsen, även den praktiskt svåra avvägningen mellan vad som är rörelselokal och inte, exempelvis hos mindre företagare, löntagare och jordbrukare där material regelmässigt förvaras i hemmet.

Länsstyrelsen i Västmanlands län framhåller, att tvekan kan uppkomma vid tolkningen av begreppet utrymme som används för den granskades verksamhet i 7 § första stycket när det blir fråga om att inbegripa den granskades bostad. Med hänsyn till reglerna för behörighet att fatta och verkställa beslut blir gränsdragningen till annat utrymme som avses i 7 § andra stycket en mycket grannlagu uppgift. Länsstyrelsen förutsätter att i de fall den granskade brukar förvara räkenskaper i privat bostad hela bostaden regelmässigt kan antas utgöra sådant utrymme som avses i 7 § första stycket.

Länsstyrelsen i Norrbottens län föreslår, att paragrafen utformas på följande sätt. "Beslut om eftersökning får fattas om det är sannolikt att bevismedel

därigenom kan påträffas. Beslut om eftersökning i utrymme avser också eftersökning i de förvar som därvid kan påträffas." Länsstyrelsen uttalar därvid, att de sakkunniga framhållit att strängare villkor bör gälla för beslut om eftersökning i utrymmen och förvar som inte används i den granskades verksamhet. Detta gäller även enligt länsstyrelsens förslag. Speciella omständigheter för att bevismedel skall påträffas i sådana måste föreligga för att sannolikhetskravet skall kunna anses fyllt. Den enskildes intressen tillvaratas dessutom i viss mån genom att endast länsskatterätt är behörig besluta i dessa fall. Med den föreslagna formuleringen blir lagtolkningen emellertid enklare och tillämpningen mer flexibel, anser länsstyrelsen.

Sveriges advokatsamfund framhåller, att frågan huruvida den granskades ombuds kontor är att hänföra till utrymme enligt 7 § första eller andra stycket är viktig med hänsyn till de av utredningen föreslagna beslutsreglerna i 16 §. Samfundet utgår från att, då i motiven som kriterium på utrymme som avses i första stycket anges att det måste vara fråga om utrymme som används för stadigvarande uppdrag för den granskade, därmed endast avses uppdrag som rör vederbörandes ekonomiska förvaltning. Ett stadigvarande uppdrag att sköta den granskades affärsjuridik i allmänhet bör naturligen inte kvalificera advokatens kontor som utrymme enligt första stycket, framhåller samfundet.

8 §

U t r e d n i n g e n. I 8 § föreskrivs att beslut om säkringsåtgärd skall hävas så snart skäl för åtgärden inte längre föreligger.

Utredningen framhåller, att ett beslut att använda säkringsåtgärd får fattas när som helst under ett granskningsförfarande. Givetvis kan det uppstå situationer där verkställighet inte kan följa i omedelbar anslutning till beslutet om säkringsåtgärd. Innan verkställighet blir aktuell kan förhållandena ändras så att förutsättningar för beslutet inte längre finns. Det åligger då den som beslutat eller annan behörig tjänsteman att genast meddela beslut om hävning för att därigenom hindra verkställighet.

Har verkställighet redan ägt rum, får ett hävningsbeslut beträffande beslag den verkan, att det beslagtagna bevismedlet genast skall lämnas tillbaka till den som är föremål för granskningen. såvida granskningsmannen inte har rätt att tills vidare behålla bevismedlet på grund av författningsbestämmelser vid sidan av bevissäkringslagen. När beslut om försegling hävs skall förslutningen omedelbart avlägsnas från förvaret eller utrymmet.

Utredningen påpekar att det saknas anledning att meddela beslut om hävning när beslut om eftersökning verkställts. Att genomföra flera förrättningar av samma slag i samma utrymme eller förvar på grund av ett och samma beslut är nämligen inte möjligt, framhåller utredningen. Beslutet är förbrukat när verkställighet har skett oavsett om förrättningen gett önskat resultat eller inte. Denna princip gäller också för beslag och försegling.

Utredningen understryker, att det bör åligga den som fattat beslut om säkringsåtgärd och annan för åtgärden ansvarig tjänsteman att följa ärendets utveckling även efter det att beslut har meddelats.

Remissyttrandena. JK framhåller, att beslut om eftersökning enligt motiven skall anses förverkat när verkställighet skett. Det sägs också att det inte är möjligt att genomföra flera förrättningar av samma slag i samma utrymme eller förvar på grund av ett och samma beslut. Ett klargörande uttalande om när en förrättning skall anses avslutad eller när verkställighet skall anses ha skett saknas. Kan en eftersökning pågå hur länge som helst? JK tar för givet, att den inte tvunget måste begränsas till en dag eller ett tillfälle.

Hovrätten över Skåne och Blekinge påpekar, att det vare sig av lagtexten eller motiven framgår när skäl för säkringsåtgärden ej längre föreligger. Emellertid har utredningen i förslaget till 2 § definierat bevismedel såsom sådant material, som skall tillhandahållas för granskning. Denna bestämmelse sammanställd med 8 § och jämförd med förarbetena till 56 § 3 mom. tredje stycket andra punkten TL – där departementschefen uttalar, att räkenskaper ej bör behållas längre än den tid de är föremål för granskning (prop. 1961:100 s. 294) – gav enligt hovrättens mening närmast vid handen att beslag av bevismedel skall hävas så snart granskningen av bevismedlet avslutats. Denna tolkning synes dock stå i mindre god överensstämmelse med lagförslagets rubrik, som ju har angetts som bevissäkringslag, och med hela huvudsyftet bakom lagen, vilket av utredningen förklaras vara att ge granskningsmyndighet medel att säkra bevisning i skatte- och avgiftsprocesser. För att ett sådant syfte skall kunna uppnås erfordras enligt hovrätten att det blir möjligt att låta ett beslag av bevismedel bestå fram till det att lagakraftäggande dom i skatte- eller avgiftsprocessen föreligger. Vidare noterar hovrätten att eftersom tillgripande av säkringsåtgärd enligt bevissäkringslagen av utredningen har förutsatts vara möjligt även om misstanke om brott föreligger mot den person som granskningen avser, fall synes kunna inträffa när beslut om beslag avseende ett visst bevismedel meddelas såväl enligt bevissäkringslagen som enligt 27 kap. RB. Till undvikande av tveksamheter angående verkställigheten av sådana beslut och till förhindrande av ovisshet om hur det skall förfaras om ettdera av beslagen hävs samtidigt som det andra består är det enligt hovrättens uppfattning lämpligt att det i bevissäkringslagen intas bestämmelse om att beslag enligt den lagen är subsidiärt i förhållande till beslag enligt RB. En sådan bestämmelse skulle kunna innehålla, att beslag enligt bevissäkringslagen ej får avse sådant bevismedel som är taget i beslag enligt RB samt att ett tidigare beslutat beslag enligt bevissäkringslagen skall anses upphävt om det senare fattas beslut om beslag enligt RB beträffande samma bevismedel.

Kammarrätten i Göteborg anser, att paragrafen bör kompletteras med en bestämmelse av ungefär följande lydelse. "Om hävande av säkringsåtgärd

förordnar rätten eller om säkringsåtgärd ej beslutats eller fastställts av rätten, granskningsman".

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller, att när säkringsåtgärd har vidtagits av skattemyndighet det inte torde bli ovanligt att revisionen leder till att skattechef för anmälan om åtal för skattebrott till åklagarmyndighet. Polismyndighet kan då behöva ta del av beslagttaget material för utredning av skattebrottet. Fråga uppkommer då om beslut om säkringsåtgärd skall hävas när materialet överlämnas till polismyndighet eller om beslutet skall kvarstå till dess skattskyldig dömts eller friats vid domstol.

Lantbrukarnas skattedelegation har den uppfattningen, att eftersom taxeringsrevisioner brukar dra ut på tiden det kan befaras att såväl beslag som försegling kvarstår under avsevärd tid. Åtminstone för försegling måste enligt delegationens mening föreskrivas en mycket kort tid, i allmänhet endast några timmar.

6.5 Villkor för verkställighet

9 §

U t r e d n i n g e n. Enligt 9 § *första stycket* förslaget skall den som avses med granskningen eller någon som kan anses företräda honom beredas tillfälle att närvara när beslut om säkringsåtgärd skall verkställas. Detsamma gäller annan person om verkställighet kommer att ske hos honom.

Gäller det t. ex. beslag av räkenskapshandlingar, som den granskade förvarar hos sin advokat eller revisor, är det inte tillräckligt att advokaten eller revisorn bereds tillfälle att inställa sig till förrättningen. Även den som avses med granskningen skall kallas.

Lagrummet föreskriver inte någon skyldighet för förrättningsman att i förväg underrätta den granskade eller annan hos vilken verkställighet skall ske om den förestående förrättningen. Utredningen framhåller, att vid de tillfällen när verkställighet följer omedelbart på beslut många gånger inte finns något utrymme för underrättelse i förväg. I andra situationer måste överraskningsmomentet tillvaratas. Att före verkställighet meddela berörda personer om denna skulle kanske leda till att förrättningen misslyckades. Fall kan dock förekomma där det av olika skäl kan vara lämpligt att genomföra förrättningen först efter visst varsel.

Den underrättelse som i regel måste föregå en förrättning kan enligt utredningsförslaget ske formlost.

Med "företrädare" avser utredningen till att börja med legal ställföreträdare för omyndig eller för juridisk person samt den som har befullmäktigats att företräda den granskade vid förrättningen. Skriftlig fullmakt behöver inte finnas. Det är fullt tillräckligt att granskningsmannen på annat sätt får bekräftat att vederbörande äger företräda den granskade. Även personer som saknar formellt uppdrag att tillvarata dennes intresse skall enligt ut-

redningen kunna anses som företrädare i lagrummets mening. Till denna grupp räknar utredningen exempelvis vissa familjemedlemmar men även anställda som i sin tjänst sköter den granskades ekonomiska angelägenheter. Bland de senare märks ekonomichef, kamrer eller personer med liknande centrala arbetsuppgifter av ekonomisk natur. I mindre företag torde någon av de kontorsanställda – t. ex. chefens sekreterare eller kontorets "allt i allo" – kunna betraktas som företrädare. Portvakt, städerska, växeltelefonist etc. skall däremot inte räknas till denna kategori.

Bestämmelserna i *andra stycket* avser att göra det möjligt att under vissa omständigheter verkställa beslut om säkringsåtgärd trots att varken den granskade eller någon som kan anses företräda denne kunnat beredas tillfälle att närvara vid förrättningen.

En förutsättning måste alltid föreligga för att verkställighet i enskild parts frånvaro skall få ske. Förrättningsmannen skall nämligen konstatera att den enskilde inte kan beredas tillfälle att inställa sig utan nämnvärt uppskov. Utredningen anser att i regel föreligger "nämnvärt uppskov" så snart det rör sig om några timmars dröjsmål. Kan det under denna tid exempelvis inte klarläggas var den granskade befinner sig eller visar det sig att han vistas på avlägsen ort eller utomlands, får det i allmänhet anses att hinder för verkställighet inte föreligger. Kan man däremot få kontakt med honom och förklarar han sig då villig att genast inställa sig, bör förrättningen kunna uppskjutas. Särskilt gäller detta vid verkställighet av beslut om eftersökning. Är situationen i ett sådant fall tveksam från säkerhetssynpunkt, bör enligt utredningen försegling tillgripas i avvaktan på den granskades ankomst.

För eftersökning med stöd av 7 § *andra stycket* fordras för verkställighet i parts frånvaro att ytterligare ett villkor är uppfyllt. Det skall nämligen kunna antas "att den granskade söker förhålla granskningen eller att denna av annat skäl eljest kommer att avsevärt försenas". Denna riskbedömning skall givetvis göras med hänsyn till alla fakta i saken. Här liksom i andra sammanhang måste förrättningsmannen, framhåller utredningen, mot bakgrund av föreliggande omständigheter göra en avvägning mellan den enskildes intresse av att närvara och kravet på effektivitet.

Remissyttrandena. Föreskrifterna i 9 § om att part skall beredas tillfälle att närvara och under vilka förutsättningar förrättning får genomföras i enskild parts frånvaro berörs endast av några remissinstanser.

Hovrätten över Skåne och Blekinge ifrågasätter, om det inte vore lämpligt att föreskriva att den som avses med granskningen eller legal ställföreträdare för honom alltid i första hand skall beredas tillfälle att närvara vid förrättningen och att det först om denne inte påträffas skall vara möjligt att genomföra förrättningen i närvaro endast av familjemedlem, anställd eller annan dylik person som anges i betänkandet.

Kammarrätten i Göteborg anser det inte nödvändigt att den granskade bereds tillfälle att närvara vid förrättning hos annan.

Länsstyrelsen i Malmöhus län konstaterar, att det i paragrafen inte görs någon åtskillnad mellan den granskade och den som kan anses företräda honom. Förslaget medger således att beslut om säkringsåtgärd verkställs i närvaro av exempelvis hos den granskade anställd kamrer utan att den granskade bereds tillfälle inställa sig, även i fall där kännedom föreligger om såväl var den granskade kan anträffas som att han har möjlighet att inställa sig på kort tid. Det kan antas väcka betydande irritation hos en granskad om han erhåller vetskap om beslut om säkringsåtgärd först sedan detta verkställts i de fall där han kunnat beredas tillfälle att inställa sig till förrättningen utan att härigenom vållats något uppskov. Med hänsyn härtill bör enligt länsstyrelsens mening första stycket utformas med utgångspunkt från att närvaro i första hand skall beredas den granskade och i andra hand den som kan anses företräda honom. Länsstyrelsen antar, att eftersökning ofta måste äga rum samtidigt på flera platser, t. ex. i skattskyldigs kontorslokaler, verkstadsbyggnader, filialer, bostad och sommarstuga och framhåller, att om förrättningen inte kan ske samtidigt på dessa platser risk finns för att medhjälpare till skattskyldig undanröjer bevismedel efter det att det blivit känt att eftersökning påbörjats vid något av utrymmena. Vid sådana mer omfattande förrättningar måste flera utmätningsmän och granskningsmän anlitas. Dessa bör enligt länsstyrelsens mening äga rätt att påbörja förrättningen i skilda utrymmen utan att skattskyldig är närvarande.

Näringslivets skattedelegation anser, att det enligt motiven ställs förhållandevis små krav för att "representant" kan accepteras. I första hand bör make, vuxna barn eller den som i den granskades ställe svarar för verksamheten, vara närvarande. Endast om synnerliga skäl talar för det bör det vara tillåtligt att någon annan företrädare representerar den granskade.

JK uttalar, att regeln i andra stycket första punkten enligt ordalagen avser endast det fall att den granskade inte utan uppskov kan nås med en kallelse. Det mest praktiska fallet är givetvis att hans vistelseort är okänd. Ordalagen täcker däremot inte det fallet att han visserligen snabbt kan genom telefon eller på annat sätt beredas tillfälle att inställa sig men på grund av sin vistelseort eller av andra skäl inte snabbt kan inställa sig vid förrättningen. *JK* utgår från att båda situationerna är avsedda att omfattas av regeln och föreslår därför att den omformuleras. I andra stycket talas om att "den granskade" söker förhåla granskningen. Den möjligheten att annan hos vilken verkställighet sker – t. ex. en revisor eller bokförare – på samma sätt tillämpar förhållningsteknik synes också böra beaktas.

Länsstyrelsen i Stockholms län anmärker mot bakgrunden av andra stycket att huvudbekymret i händelse av förhållning är att ärendet försenas. Det ter sig därför rätt meningslöst att behöva ta ställning till om förhållning verkligen föreligger, vilket i praktiken kan vara svårt att avgöra och säkerligen i regel kommer att medföra tidsförlust, framhåller länsstyrelsen. Det synes därför kunna vara tillfyllest att i författningstexten endast anges

risk för försening som grund för verkställighet. Även ordet "avsevärt" i paragrafens sista rad synes av liknande anledning böra slopas eller mildras. Rättssäkerhetskravet bör enligt länsstyrelsen anses tillräckligt tillgodosett genom att eftersökning enligt 7 § andra stycket inte får ske annat än efter beslut av länsskatterätten (16 §) när verklig anledning finns att anta att eftersökning är motiverad (7 §).

Länsstyrelsen i Norrbottens län går ett steg längre och anser, att det inte i lagtexten bör tas in villkor om att verkställighet av eftersökning enligt 7 § andra stycket får ske endast om det kan antas att den granskade söker förhåla granskningen eller att den av annat skäl kommer att avsevärt försenas, eftersom det i praktiken torde bli svårt att avgöra detta.

10 §

Utredningen. I 10 § föreskrivs att den granskade och annan hos vilken verkställighet skall äga rum har rätt att kalla vittne. Förrättningen får dock inte uppehållas i onödan genom att den enskilde begär att få tillkalla eget vittne. Utredningen framhåller, att den enskildes intresse av att inte endast han själv utan också av honom anlitat vittne bereds tillfälle att närvara vid mer ingripande verkställighetsåtgärder dock i regel bör medföra att förrättningen inte avslutas förrän den tillkallade hunnit inställa sig. Förrättningen får dock härigenom inte ta för lång tid. Inte sällan torde saken praktiskt kunna lösas genom en förseglingsåtgärd så att förrättningen senare kan avslutas i närvaro av vittnet.

Remissyttrandena. Endast några få remissinstanser har yttrat sig över den föreslagna bestämmelsen.

JK föreslår en annan utformning av andra punkten, t. ex. att förrättningen dock inte utan skäl får uppehållas i väntan på att viss person skall inställa sig som vittne.

Kammarrätten i Göteborg anser, att 9 och 10 §§ lämpligen kan utformas med 28 kap. 7 § RB som förebild.

Lantbrukarnas skattedelegation påpekar, att enligt handräckningslagen ett av utmätningsmannen anmodat trovärdigt vittne alltid skall närvara och att vid husrannsakan enligt RB skall såvitt möjligt närvara ett av förrättningsmannen anmodat vittne. Enligt förbundets mening är det nödvändigt att vittne alltid är närvarande.

11 §

Utredningen. I 11 § sägs att verkställighet inte får ske om förrättning kan antas medföra synnerlig olägenhet för någon som berörs av den.

Ett visst mått av olägenhet måste den enskilde således tåla. Med "synnerlig olägenhet" menar utredningen att det skall vara fråga om ett allvarigare

ingrepp som kan antas bli följden av en viss verkställighetsåtgärd. Detta skall bedömas utifrån omständigheterna i det aktuella fallet. I första hand bör förrättningsmannen beakta faktorer som verkställighetsåtgärdernas omfattning, förrättningsplatsens karaktär, tidpunkten för förrättningen och liknande förhållanden av objektiv art. Utredningen framhåller, att särskilda omständigheter – t. ex. sjukdom eller familjehögtid – självfallet innebär synnerlig olägenhet för den enskilde.

Utredningen anser vidare, att ett beslag av några få räkenskapshandlingar nog mera sällan utgör någon påtaglig olägenhet för den som berörs av åtgärden. Verkställighet av en mer ingripande säkringsåtgärd kan däremot vara känsligare inte minst vad avser tidpunkten för verkställigheten.

Synnerlig olägenhet kan enligt utredningens mening även vara för handen i sådana fall, där förrättningen företas i enskild persons frånvaro. Ofta kan det då vara lämpligare att tillgripa försegling om man tror sig senare kunna komma i kontakt med den granskade. Bedöms situationen som allvarlig – misstanke om ett större skattebrott kanske föreligger – kan det många gånger vara lämpligt att genast göra åtalsanmälan och samtidigt begära att åklagaren beslutar om husrannsakan enligt 28 kap. RB.

Remissyttrandena. Över innehållet i 11 § yttrar sig *hovrätten över Skåne och Blekinge*, *statens jordbruksnämnd* och *länsstyrelsen i Västernorrlands län*.

Hovrätten anmärker, att det torde vara lämpligt att denna och 12–13 §§ förs samman i en paragraf, eftersom de samtliga närmare reglerar förfarandet vid verkställighet av säkringsåtgärd.

Statens jordbruksnämnd anser att lokutionen "synnerlig olägenhet" ger intryck av snävhet mot den enskildes rättssäkerhetsintresse.

Länsstyrelsen framhåller att en alltför vidsträckt tolkning av uttrycket "synnerlig olägenhet" kan föranleda obefogade svårigheter vid förrättningen och att innebörden härav närmare bör anges antingen i lagtexten eller i vart fall i tillämpningsföreskrifter.

12 §

Utredningen. I 12 § föreskrivs att förrättning för verkställighet inte får påbörjas mellan kl. 19 och kl. 8 utan att den som berörs därav medger att så får ske. Förbudet omfattar alla typer av säkringsåtgärder.

Har t. ex. eftersökning i ett utrymme däremot börjat före kl. 19 får verkställighet ske så länge som synnerlig olägenhet enligt 11 § inte kan anses ha uppstått för någon som berörs av verkställigheten. Inget hindrar att man under en sådan förrättning verkställer ett beslag efter kl. 19.

Utredningen framhåller, att förbudet omfattar även verkställighet som förrättningsmannen ämnar företa i egen tjänstelokal eller på allmän plats.

Remissyttrandena. Åtskilliga remissinstanser vänder sig mot fö-

reskriften i 12 §. Nästan samtliga framför önskemål om en utsträckning av tiden. De remissinstanser som har yttrat sig är *hovrätten över Skåne och Blekinge*, *kammarrätten i Göteborg*, *generaltullstyrelsen*, *RSV*, *länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Kalmar, Göteborgs och Bohus, Skaraborgs* samt *Västerbottens län* och *Föreningen Sveriges kronofogdar*.

Hovrätten framhåller, att om 11–13 §§ förs samman i en paragraf skulle också den i 12 § i förslaget intagna bestämmelsen, att förrättning för verkställighet inte får påbörjas mellan kl. 19 och kl. 8, lämpligen kunna uteslutas. Ifrågavarande paragraf synes ha tillkommit efter mönster av 28 kap. 6 § tredje stycket RB. Till skillnad från utredningens förslag till 12 § upptar emellertid denna bestämmelse möjlighet att även under nattetid genomföra husrannsakan, såvida det föreligger särskilt skäl därför. Att verkställighet av säkringsåtgärd enligt bevissäkringslagen i normala fall ej bör företas under kvälls- och nattetid torde ligga i sakens natur. I vart fall torde 11 § få anses lägga hinder däremot i de flesta fall, framhåller *hovrätten*.

Kammarrätten påpekar, att i 3 § handräckningslagen finns en regel om förbud mot förrättning mellan kl. 21 och kl. 9. Utredningen har inte angett varför den stannat för de föreslagna tidsgränserna. *Kammarrätten* anser det ändamålsenligt att bevissäkringslagens bestämmelser i detta avseende anpassas till motsvarande bestämmelser i RB, att husrannsakan ej utan särskilda skäl får företas mellan kl. 21 och kl. 6. Därigenom skulle verkställighet när särskilda skäl föreligger kunna genomföras på annan tid än dagtid. Bestämmelsen i 11 § får enligt *kammarrätten* anses ge den enskilde tillfredsställande skydd.

RSV framför liknande synpunkter som *kammarrätten*. Det förekommer ibland att skattskyldiga är anträffbara endast under kvällstid eller att en granskning av andra skäl nödvändigtvis måste företas vid denna tidpunkt. Det är mot den bakgrunden svårt att förstå varför en tillkallad utmätningsman inte på några villkor skulle kunna tillåtas att exempelvis kl. 19.30 verkställa ett låt vara klart påtvingat men likväl okomplicerat beslag i en kontorslokal, som han och granskningsmannen har fått komma in i efter kl. 19. Likaså är det enligt *RSV* svårt att förstå varför en utmätningsman i alla lägen skulle vara förhindrad att vid samma tidpunkt söka igenom en portfölj, som den granskade har ställt kvar vid ett besök hos granskningsmannen på hans tjänsterum. Med hänsyn till vad som föreskrivs i 11 § anser *RSV* att bestämmelserna i 12 § borde kunna slopas eller i varje fall mjukas upp.

Länsstyrelsen i Stockholms län understryker, att vissa verksamheter pågår nattetid eller mellan kl. 19 och kl. 8. I vissa fall kan granskaren besöka den granskade endast efter arbetsdagens slut i dennes bostad, där räkenskapsföring sker och där materialet är förvarat. *Länsstyrelsen* vill ha samma tidsbestämning som i bestämmelserna om husrannsakan, dvs. tiden 21–6, eller ett tillägg som anknyter till de tider verksamheten bedrivs.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser att bestämmelsen bör ändras på så sätt att hinder för förrättning efter kl. 19 ej bör föreligga om granskning som föregår förrättning påbörjats före kl. 19. Vidare bör anges att förrättning på lördag eller söndag samt annan helgdag får ske endast om särskilda skäl föreligger. Detsamma gäller beträffande förrättning som påbörjats mellan kl. 19 och kl. 8.

Föreningen Sveriges kronofogdar anser att regeln bör utformas i överensstämmelse med 18 § utsökningskungörelsen (1971:1098), eftersom bevis-säkringsåtgärden i vissa fall kan få exekutiv karaktär. I denna paragraf sägs att förrättning ej utan särskilda skäl får företas vid annan tid än vardagar mellan kl. 6 och kl. 21.

13 §

Utredningen. I 13 § föreskrivs att vid verkställighet skada inte får orsakas på egendom. Dock är det tillåtet att bryta lås och annan stängningsanordning. Föreskrifterna anger ramen för det fysiska våld som får användas vid verkställighet av beslut om säkringsåtgärd.

Utredningen understryker, att det faller utanför förättningsmans befogenheter att med våld ta sig in i ett låst förvar eller utrymme på annat sätt än genom att bryta låset eller annan stängningsanordning. Bedöms något sådant som nödvändigt måste husrannsakan enligt RB:s bestämmelser tillgripas. Härför krävs att viss brottsmisstanke föreligger.

Remissyttrandena. Ingen remissinstans har särskilt uttalat sig om innehållet i denna paragraf.

14 §

Utredningen. Enligt 14 § *första stycket* får beslagtaget bevismedel lämnas kvar hos innehavaren endast om synnerliga skäl härför föreligger.

Utredningen framhåller att i normalfallet beslag verkställs genom att bevismedel fråntas innehavaren. Undantagsvis är det dock möjligt att låta beslagtaget bevismedel bli kvar på förrättningsplatsen. Härför krävs enligt lagrummet "synnerliga skäl". Ett sådant skäl är enligt utredningen att det bedöms vara praktiskt omöjligt eller i varje fall förenat med avsevärda olägenheter att transportera bort ett omfattande bevismaterial som tagits i beslag. Beslag kan också anses nödvändigt för viss tid till dess granskningsmannen efter ytterligare genomgång kunnat ta ställning till om beslaget helt eller delvis skall bestå. Många gånger kan det då bl. a. med hänsyn till den granskades intressen vara lämpligast att låta det beslagtagna materialet vara kvar hos honom.

Utredningen betonar, att om granskningsmannen finner påtaglig sabotagerisk vara för handen, han i regel bör låta föra det beslagtagna materialet från platsen, om inte fullt betryggande försegling kan anordnas.

Enligt *andra stycket* får vid verkställighet av beslag även förvar för det beslagtagna bevismedlet fräntas innehavaren eller förseglas.

Remissyttrandena. Beträffande 14 § yttrar sig *hovrätten över Skåne och Blekinge* och *kammarrätten i Göteborg*, som föreslår viss omredigering av lagtexten.

Hovrätten ifrågasätter om första stycket har någon egentlig funktion att fylla i lagen. Bestämmelsen torde närmast vara att ses som en anvisning för den som verkställer ett beslut om beslag om hur denna verkställighet skall gå till för att det med beslaget avsedda syftet ej skall äventyras, och inte – såsom övriga föreskrifter i avsnittet om verkställighet – som en bestämmelse tillkommen i avsikt att skydda den som utsätts för verkställigheten. Bestämmelsen synes närmast ha sin plats i en tillämpningskungörelse eller i en särskild instruktion för granskningsman. Enligt hovrättens uppfattning kan vidare de skäl som utredningen anger för att beslagtaget bevismedel skall få lämnas kvar hos innehavaren knappast böra betecknas som synnerliga utan de synes snarare vara att likställa med vad som i lagtext brukar betecknas som särskilda skäl.

15 §

I 15 § sägs att vid verkställighet av eftersökning i utrymme även förvar som påträffas där får genomsökas. Bestämmelsen har ej särskilt kommenterats i betänkandet och ej heller föranlett uttalande från någon remissinstans.

6.6 Behörighet att fatta och verkställa beslut

16 §

Utredningen. I 16 § regleras behörigheten att fatta beslut om såringsåtgärd.

I *första stycket* behandlas beslut om vissa mer ingripande såringsåtgärder, som beskrivs i 7 § *andra stycket*. Det är här fråga om eftersökning i utrymmen, som kan anses utgöra den granskades verkliga privatutrymmen, samt s. k. tredjemansutrymmen som inte används för den granskades verksamhet. Under första styckets tillämpningsområde faller också alla förvar, som påträffas i utrymmen av nämnda slag. Rätt att fatta beslut i dessa fall tillkommer endast länsskatterätten. Rätten beslutar i fråga om eftersökning i angivna utrymmen och förvar även om skatte- eller avgiftsärendet som sådant inte tillhör dess kompetensområde.

Utredningen framhåller, att inom länsskatterättens kompetensområde ligger endast frågan om användning av eftersökning i angivna fall. Rätten att besluta om hävning av en sådan såringsåtgärd tillkommer således inte domstolen om det inte är fråga om besvärsmål enligt 24 § eller särskild

prövning om undantag från granskning enligt 19–21 §§.

Ärende enligt första stycket anhängiggörs vid domstolen av granskningsman. Detta sker genom en skriftlig framställning till rätten. Utredningen anser, att varje befattningshavare hos granskningsmyndigheten med granskningsmans befogenhet i och för sig bör ha kompetens att uppträda som part inför domstolen, men att det ligger i sakens natur att framställningen i regel bör göras av någon i chefsställning eller att samråd med överordnad sker innan framställningen inges.

I *andra stycket* regleras vem som är behörig att besluta i fråga om säkringsåtgärd i de fall som inte omfattas av första stycket. Föreskrifterna inbegriper alla beslut i fråga om beslag och försegling samt dessutom beslut i fråga om eftersökning enligt första stycket. Som tidigare påpekats gäller för behörighet att häva säkringsåtgärd i detta stycke oavsett vilken åtgärd det är fråga om.

Behörighet enligt *andra stycket* tillkommer i princip alla de befattningshavare som enligt 2 § är att anse som granskningsmän.

I *tredje stycket* finns en specialregel om överprövning av särskilt förordnad granskningsmans beslut. Denna prövning skall enligt utredningen alltid ske och omfattar alla beslut i fråga om säkringsåtgärder, dvs. både beslut om användning av sådana åtgärder och hävningsbeslut. Den särskilt förordnade granskningsmannen är skyldig att snarast möjligt anmäla beslutet.

Utredningen framhåller att den särskilt förordnade granskningsmannen inte behöver avvakta resultatet av överprövning eller göra anmälan om beslutet innan han förordnar om verkställighet. Det ligger i sakens natur att hans beslut oftast aktualiseras under pågående granskningsarbete hos den granskade och bör verkställas utan nämnvärt uppskov. Dock kan det enligt utredningens mening förekomma situationer, där det är lämpligt att invänta den överordnade befattningshavarens syn på beslutet eller kanske rent av överlämna frågan om beslut till denne.

Den befattningshavare som i sin tjänst har att övervaka granskningen skall enligt lagrummet så snart anmälan om beslut har kommit honom tillhanda avgöra om det skall bestå.

Utredningen framhåller, att den som övervakar granskningen givetvis är oförhindrad att ge den särskilt förordnade granskningsmannen anvisningar om arbetets bedrivande och därmed även om hur verkställigheten av ett överprövat beslut bör genomföras.

Inom vissa sektorer av skatte- och avgiftssystemet är bestämmelserna avfattade så att mer än en befattningshavare i sin tjänst har att övervaka en och samma granskning. Vem som därvid skall ha skyldighet att företa överprövning enligt tredje stycket bör enligt utredningen bestämmas i administrativ ordning.

Remissyttranden a. Över utredningens förslag i fråga om behörighet att fatta beslut om säkringsåtgärd yttrar sig åtskilliga remissinstanser.

En del av deras synpunkter har redovisats i det föregående men tas här upp på nytt.

Flertalet remissinstanser godtar uttryckligen utredningsförslaget eller uttalar sig inte om det.

RSF uttalar att granskningsmännen får anses ha getts rimliga befogenheter att fatta beslut om säkringsåtgärder.

Länsstyrelsen i Kalmar län anser utredningens förslag att granskningsmän får besluta om mindre ingripande åtgärder väl motiverad. Vikten av att snabbt och effektivt kunna ingripa mot den som söker undanhålla bevismedel liksom erfarenheterna av handräckningslagen talar klart för detta. Det är således i regel omöjligt att i förväg förutse vilka problem som kan tänkas uppstå vid en granskning resp. vilka tvångsmedel som kan bli nödvändiga, framhåller länsstyrelsen. Liknande synpunkter framlägger *Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer*.

Åtskilliga remissinstanser intar emellertid en tveksam eller kritisk hållning till förslaget.

JK vill ifrågasätta om inte villkoren för beslut om säkringsåtgärder fått en utformning som i alltför hög grad tillgodoser effektivitetsintresset. Bevissäkringslagen är enligt uttalanden i betänkandet avsedd att användas mot dem som medvetet söker sabotera myndigheternas kontrollverksamhet. Det hade varit värdefullt om detta kommit till uttryck i lagtexten, t. ex. i form av ett väsentlighetsrekvisit. Med den utformning villkoren för beslut om säkringsåtgärder nu har kan sådana åtgärder formellt oantastligt tillgripas även vid rutinbetonade granskningar där verklig sabotageavsikt hos den granskade saknas eller i vart fall framstår som betydelselös från samhälls-ekonomisk synpunkt. Den nu berörda bristen blir enligt *JK* mindre betänklig om beslutanderätten i fråga om säkringsåtgärder läggs på organ som kan förväntas ha kompetens att avväga effektivitetskravet mot den skattskyldiges anspråk på rättssäkerhet. Den kategori tjänstemän, som består av dem som har att i sin tjänst övervaka granskningen – huvudsakligen skattechefer och enhetschefer vid länsstyrelsernas skatteavdelningar – får anses uppfylla de krav som från den enskildes rättssäkerhetssynpunkt bör ställas på den som beslutar om säkringsåtgärder. Däremot framstår det enligt *JK* som ovisst om kategorin särskilt förordnade granskningsmän kan svara upp till dessa krav. Uppenbarligen blir det denna vidsträckt krets av tjänstemän på fältet som kommer att få fatta de flesta säkringsbesluten. Granskningsarbetet skulle emellertid avsevärt försväras, menar *JK*, om de särskilt förordnade granskningsmännen inte erhöll någon behörighet att besluta om säkringsåtgärder. En lösning på detta avvägningsproblem är enligt *JK* att anförtro dessa granskningsmän rätt att besluta endast om de mindre ingripande säkringsåtgärderna beslag och förseglning. Beslut om eftersökning i utrymme som används för den granskades verksamhet skulle således förbehållas den kvalificerade gruppen granskningsmän. Från effektivitetssyn-

punkt synes inte befögade erinringar kunna riktas mot en sådan ordning. En särskilt förordnad granskningsman kan ju i avbidan på beslut om eftersökning låta försegla det utrymme i vilket han anser att eftersökning bör ske och beslut om eftersökning bör även med en sådan ordning kunna meddelas snabbt eftersom beslutsvägen i allmänhet är mycket kort.

Av liknande skäl föreslår *hovrätten över Skåne och Blekinge* att granskningsmans behörighet att fatta beslut om tvångsmedel bör inskränkas till att omfatta endast sådana fall som avses i 16 § andra stycket och där det kan antas föreligga fara i dröjsmål. I likhet med vad som gäller vid beslag enligt 27 kap. RB borde därtill införas en möjlighet för den som drabbas av beslag, som beslutats av granskningsman, att skyndsamt – inom en i lagtexten angiven viss kortare tid – få frågan om beslagets bestånd prövad av länsskatterätten.

Kammarrätten i Göteborg däremot kan inte finna att några rättssäkerhets-skäl talar för att begränsa behörigheten för tjänstemän inom taxeringsintendentorganisationen att besluta i fråga om de nu aktuella tvångsmedlen. Lika väl som en åklagare eller annan förundersökningsledare nu är behörig att besluta om beslag eller husrannsakan inom brottmålsprocessen, bör en skattechef, revisionsdirektör eller taxeringsdirektör kunna betros med motsvarande uppgifter inom taxeringsprocessen. Likaså har kammarrätten svårt att se någon anledning till att en taxeringstjänsteman, som genomför en taxeringsrevision ute på fältet, inte skall ha samma behörighet som en polisman att besluta om beslag eller eftersökning (husrannsakan) när ett sådant beslut behöver fattas utan dröjsmål. Behörighet att besluta om användning av tvångsmedel bör i normalfallen tillkomma både den som har att besluta om taxeringsrevision eller granskning, dvs. i taxeringsfallen skattechefen, revisionsdirektören eller taxeringsdirektören och länsskatterätten. Möjligen bör i fråga om eftersökning tas med en kompletterande regel av liknande innebörd som regeln i 28 kap. 4 § RB att rätten bör besluta i fall då eftersökningen kan antas bli av stor omfattning eller medföra stor olägenhet för den utsatte. Vidare bör – i likhet med vad som inom brottmålsprocessen gäller för polisman – var och en som utför taxeringsrevision eller liknande granskning vara behörig att besluta om bevissäkringsåtgärd när beslut av överordnad chef eller länsskatterätten inte kan avvaktas.

RRV anser, att med den föreslagna ordningen att länsskatterätten skall fatta beslut om eftersökning i utrymmen, som inte används för den granskades verksamhet, dröjsmål med säkringsåtgärdernas utförande inte torde kunna undvikas. Verket ifrågasätter om inte också dessa avgöranden bör ske på administrativ väg. Det finns enligt verkets mening inte anledning att inskränka granskningsmannens befogenheter i förhållande till vad som i motsvarande avseenden gäller på det straffprocessuella området. Beslut om eftersökning i privatutrymmen och därmed i lagförslaget jämställda lokaler bör dock på skatteområdet förbehållas skattechefen och på andra granskningsområden chef i motsvarande ställning.

Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* ifrågasätter om inte även rätten att fatta beslut om eftersökning i privatutrymmen bör tillkomma skattechef vad gäller länsstyrelsens verksamhetsområde. Härigenom skulle det bli möjligt att snabbt fatta beslut om eftersökning när så erfordras och förrättningen skulle på så sätt kunna utföras på ett effektivt sätt. Något skäl för att skattechef inte skulle ha samma rätt att fatta beslut om eftersökning inom sitt verksamhetsområde som åklagare har beträffande husrannsakan torde inte finnas. Lagrådet ansåg år 1961, då handräckningslagen infördes, att rätten att fatta beslut om handräckning av rättssäkerhetsskäl inte kunde ges vissa bestämda chefstjänstemän vid länsstyrelsernas taxeringsavdelningar. Detta kan enligt länsstyrelsens mening inte utgöra något skäl för att en sådan lösning inte skulle kunna införas nu. Metoderna för att undgå skatter är mer avancerade nu än år 1961, framhåller länsstyrelsen, och därför måste myndigheterna ges effektiva medel att förhindra skattebortfall och för att kunna åstadkomma likformiga och rättvisa taxeringar. Begreppet rättssäkerhet får inte tolkas ensidigt. Rättssäkerhet innebär inte enbart skydd för den enskilde medborgaren mot opåkallade åtgärder från myndigheter utan likaså att staten skall kunna erhålla de skatter och avgifter som medborgarna enligt gällande författningar är skyldiga att betala. Flertalet skattskyldiga tillhandahåller räkenskapsmaterial utan invändning vid taxeringsrevisioner. Beviskringslagen kommer därför att tillämpas endast då det är fråga om trilslande skattskyldiga som medvetet försöker att förhindra och försvåra granskningsarbetet. Ställs kravet på rättssäkerhet alltför högt kommer de mest avancerade skattefuskarna att dra fördel därav. Taxeringsrevisorerna som vid misstanke om skattebrott har biträtt åklagare vid husrannsakan vet av erfarenhet, att sådana bevismedel som dubbel bokföring, oredovisade försäljningsfakturer och kontokuranter över medel insatta i utländska banker påträffas i de skattskyldigas hem. Sådana handlingar förvaras inte på kontoret förmodligen därför att de anställda då skulle kunna få kännedom om dem. Paragonnotor och liknande räkenskapshandlingar som de skattskyldiga påstår sig inte ha bevarat, kan likaså påträffas i hemmet. Eftersökning i skattskyldigs hem kommer att bli en för vederbörande tjänsteman grannliga uppgift, betonar länsstyrelsen. Granskningsman kommer därför inte att göra framställning om sådan eftersökning om han inte bedömer åtgärden som absolut nödvändig. Riskerna för missbruk kan därför bedömas som små. Finner granskningsman efter det att han har påbörjat granskningsarbetet hos skattskyldig att eftersökning av bevismedel bör ske i skattskyldigs hem, bör säkringsåtgärden kunna utföras utan dröjsmål. I annat fall kommer den skattskyldige att hinna undanröja bevismedel förvarade i hemmet och eftersökningen blir resultatlös.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att beslut om tvångsåtgärder endast bör tillkomma en dömande instans, förslagsvis länsskatterätt. Länsstyrelsen förutsätter då att dylika ärenden handläggs med förtur samt

behandlas med den smidighet som det praktiska granskningsarbetet kräver.

Lantbrukarnas skattedelegation anser att det är orimligt att överlåta till granskningsman att besluta om eftersökning i verksamhetsutrymme. Beslut om säkringsåtgärd bör fattas endast av länsskatterätten. Ett undantag från denna regel kan delegationen tänka sig om direkt sabotagerisk föreligger och den som granskas är närvarande. Beslut om beslag av bevismedel skall då kunna fattas av granskningsman.

Näringslivets skattedelegation kritiserar utredningens uttalande att de betänkligheter som tidigare har rests mot att administrativ myndighet skall få fatta beslut om handräckning inte längre har samma tyngd. Detta påstående görs samtidigt som de återhållande förutsättningarna för åtgärderna mer eller mindre slopas och åtgärderna görs mer ingripande. Delegationen understryker uttalanden i direktiven till utredningen att rättssäkerhetssynpunkterna bör noga beaktas. Beträffande den föreslagna 16 § om överprövning av beslut som har fattats av särskilt förordnad granskningsman påpekar delegationen att någon skyldighet för denne att avvakta resultatet av överprövningen eller göra anmälan om beslutet innan han förordnar om verkställighet inte stipuleras. Redan detta måste vara en brist – genom att företa åtgärden lider kanske den granskade just den skada som han velat undvika genom att överklaga beslutet. Han kanske inte ens är säker på att granskningsmannen formellt sett har ett sådant förordnande att han kan genomföra säkringsåtgärden.

Enligt *Sveriges advokatsamfund* bör beslutsfattandet generellt ligga hos länsskatterätt. I brådskande fall, då granskningsmannen kan påvisa att särskild skyndsamhet är påkallad, bör ordföranden i länsskatterätten eller, vid fråga om beslag eller försegling, skattechefen ha befogenhet att meddela provisoriskt beslut. Sådant beslut bör sedan skyndsamt överprövas av länsskatterätten. Liknande synpunkter och förslag framläggs av *SHIO*, *Svensk industriförening* och *Sveriges köpmannaförbund*.

17 §

U t r e d n i n g e n. I 17 § regleras vem som är behörig att verkställa beslut om säkringsåtgärd. Huvudregeln är att utmätningsman verkställer beslut. Under vissa omständigheter äger dock granskningsman fungera som förrättningsman.

I *första stycket* föreskrivs att utmätningsman verkställer beslut och att verkställighet sker på granskningsmans begäran.

Rätt att begära utmätningsmans medverkan tillkommer inte bara den granskningsman, som har beslutat om säkringsåtgärden eller har hand om granskningen. Varje tjänsteman vid myndighet som har granskningsmans befogenhet äger göra en sådan framställning.

Begäran behöver enligt utredningen inte göras skriftligt. Utredningen

framhåller därvid att beslutet om verkställighet dock snarast skall tillställas utmätningssmannen. Så bör under alla förhållanden ske senast då förrättningen avslutas. Väntas förrättningen bli omfattande är det enligt utredningen lämpligt att granskningsmannen och utmätningssmannen i förväg planerar verkställigheten.

Utredningen understryker, att granskningsmannen har det yttersta ansvaret vid förrättning som företas under utmätningssmans medverkan. Han skall ge allmänna anvisningar om verkställigheten. Sålunda är det granskningsmannen som avgör t. ex. vad som skall tas i beslag eller vilka förvar eller utrymmen som skall bli föremål för försegling eller eftersökning. Utmätningssmannen skall däremot ansvara för förrättningens faktiska genomförande. Han beslutar ensam hur ett beslag rent praktiskt skall verkställas eller på vad sätt tillträde skall beredas till ett anvisat förvar eller utrymme. Därvid har han att iakttä verkställighetsbestämmelserna i 3 § och 9–15 §§.

Enligt *andra stycket* äger granskningsman själv verkställa beslut, som avses i 16 § andra stycket, – dvs. säkringsåtgärd som ej avser eftersökning i privatutrymmen – om förrättningen sker i närvaro av den som berörs av förrättningen eller annan som kan anses företräda denne. En ytterligare förutsättning är att förrättningen kan genomföras obehindrat. Bestämmelserna innebär enligt utredningen inte någon skyldighet för granskningsmannen att genomföra säkringsåtgärden så snart de lagliga förutsättningarna härför föreligger. Han har alltid möjlighet att begära utmätningssmans medverkan.

Granskningsmans behörighet att verkställa beslut avser alltså alla beslut som han själv får fatta.

En annan förutsättning för att granskningsman skall få verkställa beslut är att förrättningen sker i närvaro av den som berörs härav eller som kan anses företräda denne.

En ytterligare förutsättning för verkställighet genom granskningsman är att förrättningen kan äga rum "obehindrat". Med detta uttryck menar utredningen att varje form av fysiskt motstånd av den som avses med beslutet eller annan vid förrättningen närvarande person medför ett absolut hinder för verkställighet av granskningsman. Motståndet behöver inte nödvändigtvis vara av aktiv natur, framhåller utredningen. Också hot om våld eller motstånd bör i regel medföra att granskningsman avstår från att själv söka genomföra förrättningen. Allmänt sett spelar verkställighetens art och omfattning en avgörande roll vid bedömningen om förrättningen bör genomföras utan medverkan av utmätningssman.

Inte heller rätten att verkställa beslut har knutits till den granskningsman, som har fattat beslutet eller förordnats att utföra granskningen. Alla tjänstemän hos vederbörande myndighet med befogenhet att vara granskningsman enligt lagförslaget har i princip den befogenhet som här avses.

Remissyttrandena. Förslaget enligt 17 § godtas utan erinran av flertalet remissinstanser. Några remissinstanser framför kritik och gör andra påpekanden beträffande denna del av lagförslaget.

Villkor för granskningsmans rätt att verkställa beslut är att förrättningen kan genomföras obehindrat. *Kammarrätten i Göteborg* anser att med en sådan ordning det kan finnas risk för att en uppgiftsskyldig genom att hindra granskningsmans förrättning skaffar sig andrum för att förstöra eller undan-gömma bevismaterial. På grund av den föreslagna utformningen av 17 § torde det dessutom förhålla sig så, att granskningsmannen inte kommer att åtnjuta det skydd som 17 kap. brottsbalken ger ämbetsman som hindras i sin tjänsteutövning. Ett sådant skydd skulle innebära ett psykologiskt tryck på den granskade att godvilligt lämna över räkenskapshandlingar etc. som har tagits i beslag och på så sätt göra det överflödigt att tillkalla utmätningsman. Enligt kammarrättens mening bör huvudregeln vara att granskningsman verkställer beslut om säkringsåtgärd. Därigenom vinner granskningsmannen det stadgade skyddet. Hindras granskningsmannen i förrättningen, skall han naturligtvis äga rätt att anlita utmätningsman. Det bör inte förekomma att granskningsman själv tillgriper våld för att genomföra förrättning.

Generaltullstyrelsen konstaterar, att enligt förslaget till bevissäkringslag ut-mätningsman skall verkställa beslut om säkringsåtgärd, såvida ej gransk-ningsman enligt 17 § andra stycket själv äger utföra förrättningen. Något undantag från denna bestämmelse har ej berörts i motiveringarna. Enligt styrelsens mening bör emellertid tulltjänsteman alltid få verkställa beslut om säkringsåtgärd när det gäller tullverkets verksamhetsområde. Tulltjänsteman kan enligt VSL och RB ta vara i beslag, beordra husrannsakan i vissa fall m. m. Det torde dessutom kunna inträffa att en beslutad säk-ringsåtgärd under pågående verkställighet måste utbytas mot husrannsakan.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser att verkställande av eftersökning helt bör läggas på utmätningsman. Eftersökning kan innebära dels ett stort intrång hos den som granskas, dels – om eftersökningen verkställs av gransk-ningsmannen – att genomförandet av själva granskningen allvarligt kan försvåras på grund av uppkommande konfliktsituation mellan gransknings-mannen och den granskade. Utredningen synes förutsätta, menar länsstyrelsen, att genomsökning av stängda förvar och utrymmen tillämpas f. n. om den skattskyldige frivilligt går med på detta. Länsstyrelsen vill framhålla att detta emellertid inte förekommer vid skatte- och taxeringsrevisioner.

Länsstyrelsen i Malmöhus län hänvisar till att utmätningsmännen har större erfarenhet av verkställighetsförrättningar än granskningsmännen vid länsstyrelsernas skatteavdelningar och därför torde kunna verkställa besluten på ett riktigt sätt. Granskningsman kan emellertid enligt förslaget under vissa förutsättningar själv företa sådan säkringsåtgärd varom han själv har fattat beslut. Härför erfordras bl. a. att förrättningen kan äga rum "obe-hindrat". Uttrycket innebär att aktivt eller passivt motstånd från den skatt-skyldiges sida medför att granskningsmannen inte är behörig att verkställa säkringsåtgärden. Eftersom avdelnings- och enhetschefer vid länsstyrelsernas skatteavdelningar inte utför taxeringsrevisioner, torde med gransknings-

man här avses särskilt förordnad granskningsman, som under pågående taxeringsrevision finner att någon säkringsåtgärd är nödvändig. Då sådan åtgärd inte kan genomföras om den skattskyldige motsätter sig den, ifrågasätter länsstyrelsen om sådan åtgärd någonsin kommer att genomföras. Lämnar den skattskyldige ifrån sig räkenskaperna frivilligt, vilket vanligtvis sker, är någon säkringsåtgärd ej erforderlig. Misstänker granskningsmannen att den skattskyldige inte har lämnat ifrån sig samtliga räkenskapshandlingar torde det vara lämpligast att revisorn kontakter enhetschefen utan att väcka den skattskyldiges misstanke om att någon åtgärd mot honom kan komma att ske. Enhetschefen kan fatta beslut om eftersökning och låta utmättningsman verkställa beslutet. Resultatet av säkringsåtgärden torde då bli avsevärt bättre än om granskningsman på egen hand försöker genomföra åtgärden och möter någon form av motstånd från den granskades sida.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län konstaterar, att utredningen har utformat sitt lagförslag som en utökning av de exekutiva befogenheterna till att omfatta även granskningsmyndigheter. En dylik utvidgning av möjligheterna till tvångsmedel innebär i princip att nya arbetsuppgifter läggs på de anställda granskningsmännen. Länsstyrelsen, som i denna fråga har samrått med personalen och därvid funnit att granskningsmännen ställer sig tveksamma till tanken på att i samband med granskningar utföra exekutiva uppgifter, anser att verkställandet av tvångsåtgärder bör läggas på utmättningsman.

Även *länsstyrelsen i Norrbottens län* uttrycker tveksamhet när det gäller förslaget i denna del. Det kan förmodas att en person som inte frivilligt efterkommer anmaning att förete bevismedel oftast också vill försöka hindra eller förhala verkställighet av säkringsbeslut. En skattskyldig som är insatt i gällande bestämmelser inom detta område har möjlighet att utnyttja sin vetskap om att han kan stoppa en granskningsmans verkställighetsåtgärd genom att säga nej. En utmättningsman torde i normalfallet knappast finnas tillgänglig omedelbart, till följd varav viss tid, kanske några dagar eller mera, vinnns för den skattskyldige att vidta åtgärder med aktuellt bevismedel. Länsstyrelsen anser det lämpligt med ytterligare utredning eller överväganden om eventuell utvidgning av granskningsmans befogenheter eller om utmättningsman alltid skall verkställa säkringsbeslut.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län framhåller, att en alltför vidsträckt tolkning av uttrycket "obehindrat" kan leda till obefogade svårigheter vid en förrättning. För att i möjligaste mån förhindra detta bör innebörden av uttrycket närmare anges.

Föreningen Sveriges kronofogdar anser det rationellt att granskningsman själv skall verkställa förrättningar av enkel beskaffenhet och föreskriva utmättningsmans medverkan till säkringsåtgärder som är mer komplicerade. Framställning om biträde av utmättningsman bör enligt föreningens mening alltid ske skriftligen, så att utmättningsman vid behov kan styrka sin be-

hörighet att vidta erforderliga åtgärder.

Lantbrukarnas skattedelegation kan inte godta att verkställighet i något fall får vidtas av granskningsman ensam. Rättssäkerhetskrav talar för att vid en så ingripande förrättning utmätningsmans medverkan krävs.

Sveriges advokatsamfund anser att med hänsyn till granskningsmannens ställning som representant för part i taxeringsprocessen verkställigheten undantagslöst bör ankomma på utmätningsman.

18 §

Utredningen. Enligt 18 § äger granskningsman tillfälligt avlägsna förslutning som anbringats på grund av beslut om försegling.

Innebörden av bestämmelsen är enligt utredningen att beslut om försegling inte blir förbrukat genom att förslutningen tillfälligt avlägsnas sedan verkställighet ägt rum.

Remissyttranden a. Beträffande utredningens förslag i denna del yttar sig endast två remissinstanser.

Kammarrätten i Göteborg ifrågasätter om det finns behov av regeln. Att granskningsman har denna rätt synes självklart och behöver inte utsägas i lagen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser att i de fall utmätningsman verkställt försegling denne bör ha samma rätt som granskningsmannen.

6.7 Undantagande av bevismedel från granskning

19 §

Utredningen. I 19 § föreskrivs vad den har att iaktta som önskar att beslagtaget bevismedel skall undantas från granskning.

Utredningen understryker att endast den granskade äger begära undantagande. Annan – t. ex. den hos vilken verkställigheten sker utan att han är föremål för granskning – är inte behörig att föra talan härom. Skulle han anse att ett visst bevismedel som tagits i beslag inte tillhör den granskade, har han möjlighet att anföra besvär enligt 24 §.

Den granskade kan påkalla undantagande genom att göra skriftlig framställning till länsrätten.

Det finns således ingen möjlighet att begära undantagande när beslaget verkställs.

Det bevismedel, som framställningen avser, och skälen för att bevismedlet skall undantas från granskningen måste enligt utredningen anges i framställningen. Endast de i lagrummet upptagna skälen kan åberopas. För tolkningen av dessa förutsättningar hänvisar utredningen i första hand till förarbetena till 56 § 4 mom. TL.

Remissyttrandena. Innehållet i 19 § lämnas utan erinran av nästan samtliga remissinstanser. Några få remissinstanser framför kritik eller gör påpekanden.

Sveriges advokatsamfund konstaterar, att den möjlighet som står den granskade till buds att begära undantag från granskning därför att han har att iaktta tystnad om dess innehåll m. m. inte är öppen för den granskades ombud. Detta får väl efter det genombrytande av tystnadsplikten som redan tidigare sanktionerats godtas om advokaten har tystnadsplikt endast till förmån för den granskade. Fall kan emellertid förekomma då flera klienter med samstämiga intressen anlitar en och samma advokat. Om granskningen då avser endast en av dem, till vars förmån advokatens tystnadsplikt gäller, borde enligt samfundets mening den särskilda möjligheten att göra framställning till länsskatterätten om undantag av beslagtaget bevismedel från granskning stå öppen även för den advokat hos vilken bevismedlet beslagtagits.

Även JK vill ifrågasätta, om inte rätten att begära undantagande från granskning bör tilläggas också den hos vilken verkställighet sker utan att han är föremål för granskning.

20 och 21 §§

Utredningen. Enligt 20 § skall länsskatterätten underrätta granskningsmannen om innehållet i framställning enligt 19 § så snart sådan kommit in till rätten. Granskningsmannen skall då omedelbart ställa det bevismedel som framställningen avser till rättens förfogande.

Det sagda innebär enligt utredningen inte att granskningsmannen genast måste avbryta arbetet med sådana bevismedel som omfattas av framställningen. Däremot är han skyldig att så snart rätten begär detta vidta sådana åtgärder med bevismaterialet som rätten bestämmer, t. ex. sända in det till rättens kansli.

I 21 § regleras länsskatterättens prövning av framställning om undantagande från granskning.

I första stycket sägs att rättens prövning enligt 19 § skall ske utan dröjsmål. Det betyder enligt utredningens mening att mål av detta slag måste behandlas med förtur. Bl. a. av det skälet bör de handläggas som enmans-mål. Vidare föreskrivs i första stycket att framställning om undantagande av bevismedel från granskning får bifallas endast om synnerliga skäl föreligger. Innebörden är densamma som i t. ex. 56 § 4 mom. TL.

Andra stycket anger att vid bifall till framställning enligt 19 § bevismedlet genast skall överlämnas till den som är föremål för granskningen. Beslutet behöver således inte ha vunnit laga kraft för att så skall ske. Detta hindrar inte att rätten med stöd av bestämmelserna om inhibition i FPL tills vidare

dröjer med överlämnandet. Ett bifallsbeslut får slutligen den följden att bevismedlet inte får återges eller återopas i granskningsärendet.

Remissyttrandena. Utredningens förslag till föreskrifter i 20 och 21 §§ om vad granskningsmannen har att iakta då framställning om undantagande av bevismedel kommer in till länsskatterätten och om domstolens handläggning berörs av endast ett par remissinstanser.

JK anser hänsynen till den granskades rättssäkerhet kräva att granskningsman, i avvaktan på länsskatterättens prövning, inte får ta del av beslagttaget bevismedel som den granskade begär skall undantas från granskning.

Näringslivets skattedelegation anser att handlingar beträffande vilka innehavaren har tystnadsplikt över huvud taget inte bör bli föremål för studium om innehavaren sätter sig emot detta.

Länsstyrelsen i Norrbottens län förutsätter att framställningar om undantagande av bevismedel skall behandlas med förtur även i kammarrätt och regeringsrätten och anser att lagtexten bör formuleras om i enlighet härmed. För att kontrollmyndigheten skall kunna anföra meningsfulla besvär om länsskatterätt beslutat att visst bevismedel skall undantas från granskning, bör bevismedlet inte överlämnas till den granskade innan beslutet har vunnit laga kraft.

6.8 Underrättelse om beslut och verkställighet

22 och 23 §§

Utredningen. Enligt 22 § *första stycket* skall beslut om säkringsåtgärd utfärdas skriftligt samt innan verkställigheten avslutats överlämnas till den som avses med granskningen eller, om denne inte är närvarande vid förrättningen, till någon som kan anses företräda honom.

Av bestämmelserna framgår att beslutet inte behöver föreligga i skriftlig form förrän det skall överlämnas till enskild part.

Att utfärda beslutet skriftligt först vid en så sen tidpunkt som när verkställigheten avslutats låter sig utan vidare göras i de situationer där beslutsfattaren själv verkställer säkringsåtgärder, påpekar utredningen. I andra fall – dvs. när verkställighet sker genom annan än den som fattat beslutet – bör man däremot om möjligt lämna beslutet till förrättningsmannen före verkställigheten eller senast i samband med att denna inleds. Situationer kan dock tänkas där det av praktiska skäl kan ske först i avslutningsskedet. Närmare anvisningar angående beslutets form och innehåll förutsätts bli utfärdade i administrativ ordning.

I första stycket regleras också på vad sätt motparten skall få del av beslutet. Av författningstexten framgår att överlämnandet skall ske direkt till den granskade eller, om han inte är närvarande, till någon som kan anses företräda honom. I det senare fallet behöver den som fattat beslutet eller

förrättningsmannen inte ta någon senare kontakt med den granskade för att underrätta honom om beslutets innehåll.

I 22 § *andra stycket* anges hur meddelande om beslut skall tillställas den granskade om varken han eller någon som kan anses företräda honom är närvarande när verkställigheten avslutas. I sådana situationer skall beslutet delges den som avses med granskningen. Därvid gäller bestämmelserna i delgivningslagen (1970:428).

I 22 § *tredje stycket* föreskrivs att beslut enligt 16 § första stycket eller 21 § eller på grund av besvär enligt 24 § omedelbart skall meddelas granskningsmannen. Utredningen framhåller, att meddelande om beslutet i första hand bör ske muntligt. Bestämmelsen ger granskningsmannen möjlighet att snabbt företa de åtgärder som han bedömer som nödvändiga. Att ansökningshandling inte bör tillställas motparten, om det kan befaras att verkställighet av beslutet skulle avsevärt försvåras, framgår av 10 § *andra stycket* FPL.

I 23 § utredningsförslaget föreskrivs att bevis om verkställighet av beslut om säkringsåtgärd skall utfärdas skriftligt och tillställas den granskade på sätt som anges i 22 §. Samma bestämmelser gäller för underrättelse till annan hos vilken förrättningen sker. Utredningen framhåller, att bevis om verkställighet således till skillnad från underrättelse om beslut måste tillställas även den hos vilken förrättningen äger rum om denne är annan än den granskade.

Eftersom beslut om säkringsåtgärd skall upprättas skriftligt men får tillställas den som avses med beslutet så sent som vid verkställigheten, är det enligt utredningen praktiskt att utforma beslutsblanketten på sådant sätt att den också kan tjäna som bevis om verkställighet av beslutet.

Remissyttranden a. Utredningens förslag till processuella föreskrifter i 22–23 §§ berörs endast av några remissinstanser.

JK anser, att uttrycket i 22 § "i samband med" lämpligen kan ersättas med "när förrättning för verkställighet avslutas". Med hänsyn till den diffusa innebörden av uttrycket "någon som kan anses företräda honom" anser *JK* att delgivning enligt *andra stycket* alltid bör ske i fall när beslutet ej överlämnats till den granskade personligen. Bestämmelsen i *tredje stycket* gäller uteslutande myndigheter emellan. Lika litet som det i lag föreskrivs att domstol som häver häktningsbeslut omedelbart skall underrätta häktet härom behöver här utsägas att länsskatterätten omedelbart skall underrätta granskningsmannen. De bestämmelser som kan behövas i ämnet kan meddelas i administrativ ordning.

Hovrätten över Skåne och Blekinge anser att det, liksom nu gäller enligt handräckningslagen, i lagtexten bör intas föreskrift om att det i beslut om säkringsåtgärd resp. i det bevis om verkställighet av sådan åtgärd som skall tillställas den granskade skall anges hur han skall förföra om han önskar fullfölja talan mot beslutet resp. mot verkställigheten därav. Liksom enligt

handräckningslagen bör den granskade därvid ävenledes underrättas om innehållet i 19 § i förslaget.

Länsstyrelsen i Västerbottens län finner – i varje fall vad gäller ett län av Västerbottens geografiska storlek med många gånger långa avstånd mellan granskarens förrättningsort och granskningsmannens resp. utmätningsmannens tjänsteställen – att den begränsning som i 2 § ges begreppet granskningsman, kan medföra att en tvångsåtgärd med avsedd effekt inte kan företas inom den korta tid, som i allmänhet står till förfogande. Härför krävs enkla och informella handläggningsrutiner. Enligt länsstyrelsens mening bör i författningstexten uttalas, att granskningsmans beslut om säkringsåtgärd och begäran om verkställighet av sådan åtgärd åtminstone i trängande fall ej behöver ges skriftlig form.

Tre remissinstanser, nämligen *hovrätten över Skåne och Blekinge*, *kammarrätten i Göteborg* och *Lantbrukarnas skattedelegation* har uttalat att i lagtexten bör intas en regel om att protokoll eller förteckning över de bevismedel som tas i beslag skall föras. *Hovrätten* uttalar sålunda att det, liksom är fallet beträffande straffprocessuellt beslag, redan i lagtexten – och ej som utredningen uppenbarligen tänkt sig, i särskild kungörelse – bör införas en föreskrift om att beslut om beslag skall innehålla en noggrann förteckning över de bevismedel som omfattas av beslaget.

6.9 Besvär

24 §

U t r e d n i n g e n. I 24 § föreskrivs att talan mot granskningsmans beslut och mot verkställighet enligt lagen förs genom besvär hos länsskatterätten.

Utredningen fäster uppmärksamheten på att bestämmelsen innebär att även den som vill besvära sig mot utmätningsmans sätt att verkställa beslut om säkringsåtgärd har att anföra besvär hos länsskatterätten. I övrigt gäller de allmänna bestämmelserna om besvär i FPL.

R e m i s s y t t r a n d e n a. Den av utredningen föreslagna besvärsgregeln lämnas utan uttrycklig erinran av det övervägande antalet remissinstanser.

Hovrätten över Skåne och Blekinge konstaterar, att utredningen tydligen har ansett att besvär över beslut om säkringsåtgärd ej skall utgöra hinder mot verkställighet av beslutet. Enligt hovrättens uppfattning bör för tydlighetens skull denna princip lagfästas genom att en erinran härom intas i förevarande paragraf. Av samma anledning synes lämpligt att i 16 § tredje stycket föreskriva att särskild förordnad granskningsmans beslut om säkringsåtgärd får verkställas även om det ej hunnit överprövas av den som har att övervaka granskningen.

Kammarrätten i Göteborg framhåller, att enligt 30 kap. 12 § RB rättsens beslut angående beslag och husrannsakan genast skall gå i verkställighet.

Utredningen synes förutsätta att även beslut om säkringsåtgärder enligt bevissäkringslagen skall få verkställas omedelbart. Kammarrätten anser – för att någon tvekan inte skall föreligga – att bestämmelse härom bör införas i lagen.

Länsstyrelsen i Västerbottens län anser, att rättsverkningarna av besvär över verkställighet synes böra klargöras. Den skattskyldige kan exempelvis i besvär till länsrätten göra gällande att beslutet är omotiverat eftersom någon sabotagerisk ej föreligger. Av författningsförslaget framgår ej hur verkställigheten av beslutet påverkas av besvär till länsrätten i dessa fall.

Enligt *länsstyrelsen i Västernorrlands och Norrbottens län* synes avsikten vara att verkställighet av beslut om säkringsåtgärd får ske utan avvaktande av laga kraft. För att undvika varje tvekan härom bör detta uttryckligen anges i lagtexten.

Länsstyrelsen i Norrbottens län och *Föreningen Sveriges kronofogdar* ifrågasätter regeln att besvär över utmätningsmans verkställighetsåtgärder skall prövas av länsrätt. Det framhålls att skattedomstol i regel torde sakna erfarenhet av exekutiv verksamhet. Det förefaller lämpligare att här låta överexekutor fungera som besvärinstans. Föreningen har ingenting att invända mot att rätten avgör besvär som rör granskningsmans åtgärder.

Föreningen auktoriserade revisorer framhåller att i betänkandet inte behandlats frågan om i samband med anförda besvär domstol äger förordna, att beslut om säkringsåtgärd tills vidare inte skall verkställas (inhibition). *Sveriges advokatsamfund* förutsätter att besvärsmyndigheten har möjlighet att besluta om inhibition av verkställighet av granskningsmannens beslut enligt 28 § FPL. Ett uttalande härom åtminstone i förarbetena till bevissäkringslagen anser samfundet emellertid önskvärt.

6.10 Övriga bestämmelser

25–28 §§

Utredningen. I 25–28 §§ regleras vilken domstol som är behörig att handlägga framställning enligt 16 § första stycket och 19 § samt avgöra besvär enligt 24 § (25 §), frågan om lagens tillämplighet när granskningsförfarandet och förundersökning i brottmål förekommer samtidigt i ett och samma granskningsärende (26 §), samt föreskrivs sekretess vid lagens tillämpning med tillhörande straffbestämmelser (27 §). Avsnittet avslutas med en allmän bestämmelse om att närmare föreskrifter för lagens tillämpning meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer (28 §). Bestämmelserna kommenteras inte närmare i betänkandet.

Remissyttrandena. Endast *RSI* yttrar sig över de nu avsedda bestämmelserna. Verket fäster uppmärksamheten på att behörighetsreglerna i 25 § leder till att besvär från hela landet över utmätningsmans verkställighetsåtgärder enligt bevissäkringslagen kommer att prövas av länsrätt.

ten i Stockholms län i de fall verkställigheten har föranletts av exempelvis RSV:s revisions- och granskningsverksamhet.

6.11 Övrigt

Hovrätten över Skåne och Blekinge anmärker, att i 10 § handräckningslagen finns intagen en bestämmelse av innebörd att kostnaderna för handräckning enligt lagen skall åvila statsverket. Någon ändring härvidlag synes utredningen ej ha avsett för bevissäkringslagens del. Till undvikande av missförstånd är det enligt hovrättens mening lämpligt att bestämmelse av motsvarande innebörd som i handräckningslagen införs i bevissäkringslagen.

7 Övriga författningsförslag

Utredningen. I 78 § UL, 56 § TL, 19 § Sjl, 9 § FFL samt 36 § tullagen föreslås ändringar som syftar till att på ett klarare sätt än f. n. slå fast vad som avses med verksamhetslokal, dvs. lokal dit granskningsmyndighet har rätt att få tillträde i anledning av pågående granskningsarbete. Ändringsförslagen innebär en samordning av dessa bestämmelser och är enligt utredningen utformade så att en så nära överensstämmelse som möjligt skall föreligga mellan vad som i dessa författningar avses med lokaler av angett slag och bevissäkringslagens beskrivning av de utrymmen, där efterforskning får ske med stöd av beslut enligt 7 § första stycket.

Vidare föreslås ändring i 4 § fjärde stycket lagen om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter. Ändringen är betingad av att handräckningslagen föreslås upphävd i och med att bevissäkringslagen träder i kraft.

Slutligen föreslås ändring i 7 § tredje stycket AvgL. Ändringen innebär att arbetsgivare är skyldig att efter anmaning tillhandahålla alla handlingar av betydelse för beräkning av avgiftsunderlag. En följd av förslaget blir enligt utredningen att s. k. tidkort och liknande måste överlämnas till granskningsmyndigheten om denna begär det.

Remissyttrandena. RFI framhåller, att enligt nuvarande lydelse av 7 § tredje stycket AvgL arbetsgivare är för kontroll av att uppgiftsskyldighet fullgjorts skyldig att tillhandahålla i 78 § 1 mom. UL angivna handlingar, dvs. uppgifter om arbetstagares namn, lönebelopp och skatteavdrag m. m. För kontroll av de uppgifter, som skall ligga till grund för debitering av arbetsgivaravgifter, är det nödvändigt att även ha tillgång till uppgifter om de anställdas arbetstid. Det är därför enligt verket av stort värde att en bestämmelse om skyldighet för arbetsgivare att lämna uppgift härom föreslagits i 7 § tredje stycket AvgL. Det föreslagna fjärde stycket i 78 § UL och hänvisningen till detta i 7 § AvgL bidrar även till att RFI:s re-

visionsverksamhet kan bedrivas på en författningsenligt fastare grund.

Generaltullstyrelsen anmärker i fråga om ändringen i tullagen att begreppet "lokal, som används för den verksamhet kontrollen avser" torde vara för snävt begränsat för att tillgodose tullverkets kontrollbehov. Det kan nämligen förekomma företag med sådan verksamhet att tullmyndighet kan ha intresse av att få tillträde till gård, upplagsplats etc. Styrelsen föreslår därför att ordet "lokal" byts ut mot "utrymme". Styrelsen ifrågasätter vidare om inte bestämmelsen om skyldighet "att bereda tulltjänsteman tillfälle att undersöka vara" bör ändras till att avse även den som utför kontroll för tullverkets räkning. Bestämmelsen skulle härigenom komma att omfatta även de fall då expertis utom verket anlitas för kontrollverksamheten.

8 Föredraganden

8.1 Allmänna synpunkter

Beskattningsförfarandet i vårt land bygger i hög grad på att den enskilde medborgaren är skyldig att lämna skriftliga uppgifter om sina ekonomiska förhållanden. Samma ordning gäller i fråga om tullar och åtskilliga avgifter. Det är därför av stor betydelse att denna uppgiftsskyldighet fullgörs på ett riktigt och fullständigt sätt och detta inte minst av det skälet, att uppgifterna förutsätts vara korrekta tills det av omständigheterna framgår att så inte är fallet.

Uppgiftsskyldighetens omfattning varierar i hög grad beroende på vilken skatt, tull eller avgift det är fråga om. Den utan tvekan mest detaljerade informationen skall den enskilde lämna vid den årliga inkomst- och förmögenhetstaxeringen, som regleras i taxeringslagen (1956:623), TL. Särskilt gäller detta förvärvskällan tjänst. Där skall i deklarationen redovisas varje primäruppgift, som f. ö. vad gäller intäkter oftast kan avstämmas mot kontrolluppgift från tredje man. För andra förvärvskällor skall endast mer eller mindre summariska uppgifter anges i deklarationen. Det beror självfallet på att primäruppgifterna är så många att de av praktiska skäl inte kan tas upp i deklara-tionshandlingen.

Inom andra sektorer av området för skatter, tullar och avgifter behöver den enskilde i det ordinarie förfarandet lämna endast summariska uppgifter till ledning för myndigheternas beräkning av vad han har att erlagga till det allmänna. Ett exempel härpå är deklarationen till mervärdeskatt.

För att kunna kontrollera deklarationer och kompletterande uppgifter, som den enskilde skall lämna under det ordinarie granskningsförfarandet, har granskningsmyndigheterna getts relativt omfattande möjligheter att i efterhand begära in kompletterande uppgifter och t. o. m. fullständigt grundmaterial. Främst är det här fråga om det skriftliga primärmaterial som deklarationen eller därmed jämförlig redovisningshandling bygger på.

Om den enskilde inte fullgör denna utvidgade uppgiftsplikt på föreskrivet sätt kan granskningsmyndigheterna tillgripa olika tvångsmedel. Bl. a. kan de vidta åtgärder enligt lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision, den s. k. handräckningslagen. Enligt denna lag, som trädde i kraft den 1 juli 1961, skall utmätningsman på grundval av länsskatterätts beslut i särskild ordning eftersöka och omhänderta räkenskaper och andra handlingar som skall granskas. Lagen gäller inte bara vid taxeringsrevision utan också vid viss annan granskning, t. ex. skatterevision enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML, granskning av indirekta skatter enligt lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, FFL, kontroll av källskatteavdrag enligt uppbördslagen (1953:272), UL, och kontroll enligt lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., AvgL.

Handräckningslagen, som innebar ett nytänkande inom kontrollagstiftningen, avsåg att ge granskningsmyndigheterna möjlighet att få fram beskattningsunderlag i de fall då den enskilde undanhåller räkenskaper eller annat bevismaterial. Det måste tyvärr konstateras att lagen inte har fått den önskade effekten. Den har kommit till användning endast i ett fåtal fall, t. ex. på området för inkomstbeskattningen endast ett tiotal gånger sammanlagt. Detta bör ses mot bakgrunden av att varje år genomförs ca 10 000 taxeringsrevisioner. Bland dessa finns årligen över 500 där räkenskaperna uppges ha förkommit. Antalet fall där räkenskapsmaterialet är ofullständigt anser länsstyrelserna vara mångdubbelt större.

Att lagen inte används beror på att förfarandet är alltför omständligt och tungrott för att kunna hanteras i praktiken. Handräckning skall sålunda beslutas av länsskatterätten. Normalt krävs för sådant beslut att vitesföreläggande som avser utfäende av räkenskapsmaterial har skett och inte fått avsett resultat. Ett föreläggande av vite tar tid och under denna tid kan den skattskyldige vidta de åtgärder som han finner lämpliga, t. ex. förstöra räkenskaperna. En avsevärd bevisbörda ligger på den som begär handräckning. Det skall sålunda visas att grundad anledning finns för antagande, att den skattskyldige innehar men inte tillhandahåller handlingar. Handlingarna måste vidare vara av väsentlig betydelse för taxeringen. Myndigheten har i det inledande skedet av granskningen, då handräckning oftast aktualiseras, av naturliga skäl inte särskilt goda möjligheter att bevisa detta.

Förslag till ny lagstiftning på detta område har lagts fram av utredningen (Fi 1973:01) om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen. Utredningen har utarbetat ett förslag till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen, som är avsedd att ersätta den gällande handräckningslagen. Enligt förslaget skall myndigheterna vid sådan granskning som avser kontroll av skatter och avgifter kunna genom säkringsåtgärder få tillgång till grundmaterial som omfattas av den enskildes uppgiftsplikt.

Säkringsåtgärderna enligt förslaget är beslag, försegling och eftersökning. Beslag av bevismedel och försegling av utrymme eller förvar, där bevismedel finns, är nya rättsinstitut. Eftersökning – som ger myndighet rätt att söka igenom lokaler och andra utrymmen tillhöriga den granskade och i vissa fall även annan – har i stort sett sin motsvarighet i handräckningslagen. Behörigheten att besluta om säkringsåtgärd har till skillnad från vad som föreskrivs i handräckningslagen fördelats mellan domstol och tjänstemän vid granskningsmyndigheten. Eftersökning i privatutrymmen kan enligt förslaget beslutas endast av skattedomstol medan mindre ingripande åtgärder beslutas av tjänstemän. Bl. a. därigenom har utredningen velat markera att eftersökning i privata utrymmen bör kringgärdas med speciella villkor.

Allmänt sett syftar utredningsförslaget till en smidigare och effektivare ordning än den som gäller. Förslaget kan också sägas avdramatisera förfarandet genom att valet av säkringsåtgärd kan anpassas till det mått av ingripande som varje situation kräver. Eftersökning skall alltså inte beslutas när det räcker med beslag eller försegling.

Förslaget har remissbehandlats. Det helt övervägande antalet remissinstanser anser att det finns behov av reformer på det område som handräckningslagen avser. Det framhålls att handräckningslagens regler visat sig vara ineffektiva och otillräckliga och att skattemyndigheterna inte har de medel som behövs för att få tillgång till bevismaterial som den enskilde författningsenligt skall tillhandahålla. De föreslagna reglerna anses allmänt väl avvägda och ägnade att förbättra kontrollmöjligheterna. Några remissinstanser ställer sig dock kritiska. I ett yttrande sägs sålunda att förslaget hade bort utformas på ett annat sätt och efter modell av reglerna i rättegångsbalken, RB, om husrannsakan och beslag i brottmål. Andra remissinstanser uttalar att utredningen inte har visat tillräcklig grund för sin mening att handräckningslagens regler måste effektiviseras. Åter andra anser att förslaget inte tillräckligt tillgodoser rättssäkerhetskraven. För egen del vill jag uttala följande.

Det är allmänt känt att tendensen till skatteundandragande har ökat under de senaste årtiondena samtidigt som de använda metoderna har blivit alltmer kvalificerade. Dessa förhållanden är inte speciella för vårt land. Situationen är densamma i de flesta industriländer. Det har också här, liksom i andra länder, införts ett antal bestämmelser, som syftar till att hindra skatteundandragande, och flera åtgärder kan väntas.

Av naturliga skäl är behovet av nya metoder för att bekämpa skatteundandragande särskilt uttalat i sådana sammanhang, där den enskilde normalt skall lämna endast mer summariska uppgifter till myndigheterna. Detta gäller på inkomstskattens område främst i förvärvskällan rörelse och i övrigt t. ex. beträffande mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter för socialförsäkringens finansiering. Inom dessa sektorer av vårt skatte- och avgiftssystem är därför behovet av effektiva kontrollmöjligheter särskilt uttalat. Uppfattningen att det behövs en reformerad lagstiftning på det område som förslaget avser är välgrundad.

När det är fråga om lagstiftning av det aktuella slaget möter man ofta invändningar om bristande rättssäkerhet. I detta hänseende vill jag för egen del anföra följande.

En vägran att fullgöra skyldigheten att ge granskningsmyndigheten tillgång till det material, som har legat till grund för lämnade deklarationsuppgifter, kan givetvis inte accepteras. Det är nämligen här fråga om en skyldighet, som syftar till att en likformig och lagenlig beskattning skall kunna genomföras. Att myndigheterna därför måste ha rätt att genom tvångsmedel få ut handlingarna av den som inte vill lämna dem ifrån sig faller sig naturligt och kan inte anses strida mot de rättssäkerhetsprinciper, som gäller i vårt land. I begreppet rättssäkerhet bör man f. ö. inbegripa de enskildas intresse av att skatter, tullar och avgifter fördelas dem emellan på det sätt som lagstiftningen avser. Detta intresse måste självfallet tillmätas stor betydelse i den nu aktuella lagstiftningen. Naturligtvis finns i detta som i andra sammanhang gränser som inte bör överskridas med hänsyn

till den enskildes berättigade intressen av mer privat natur. Denna fråga om balans mellan behovet av effektiv kontroll och privatintressen har utredningen ägnat särskild uppmärksamhet.

I sammanhanget bör nämnas skönstaxeringsinstitutet och andra på sköns- mässiga grunder fattade beslut som avser att möjliggöra beskattning även om inga eller endast ofullständiga uppgifter har lämnats till beskattnings- myndigheten. Många gånger är det nämligen fördelaktigare för den skatt- skyldige att bli skönsmässigt beskattad än att påföras skatter på grundval av ett korrekt material. Även detta förhållande utgör ett starkt motiv för den föreslagna lagstiftningen.

Slutligen vill jag understryka att de åtgärder som syftar till att säkra be- visning vid taxering m. m. bör ha en väsentligt annan utformning än tvångs- medlen i straffprocessen. Det är en avsevärd skillnad mellan sådana om- ständigheter som medför att material för skattekontroll begärs och skälen för att tillgripa tvångsmedel för att säkra bevisning i brottmål. Ofta finns i de fall där bevissäkringslagen är avsedd att tillämpas ingen grund för miss- tanke om brott. Utredningen har tagit hänsyn därtill vid utformningen av sina förslag.

Jag anser liksom flertalet remissinstanser att utredningens förslag till be- vissäkringslag är i allt väsentligt väl ägnat att läggas till grund för lagstiftning. I det följande avser jag gå närmare in på förslagets detaljer.

Utredningens förslag, som även innefattar ändringar i vissa beskatt- ningslagar m. m., torde fogas till regeringsprotokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

8.2 Förslaget till bevissäkringslag

8.2.1 Tillämpningsområdet

Enligt 1 § förslaget skall lagen kunna tillämpas vid revision eller annan granskning inom praktiskt taget hela området för skatter, tullar och avgifter. Lagen föreslås gälla vid all slags granskning enligt de författningar, som uppräknas i lagrummet, således vad t. ex. gäller inkomst- och förmögen- hetsskatter samt mervärdeskatt också vid annan granskning än taxerings- revision resp. skatterevision. Bland de skatter som inte tagits med märks arvs- och gåvoskatten.

Remissinstanserna har allmänt inte haft något att erinra mot förslaget i denna del. Flera av dem anser det vara en fördel att reglerna blir enhetliga. I samband därmed tar ett par instanser upp frågan om samordning av olika myndigheters åtgärder mot den som skall granskas.

För egen del kan jag ansluta mig till utredningsförslaget i denna del. Undantaget i fråga om arvs- och gåvoskatt anser jag berättigat med hänsyn till att kontrollföreskrifterna beträffande den skatten f. n. inte är utformade på sådant sätt att de ger något egentligt underlag för åtgärder enligt den föreslagna lagen.

Det har sedan länge förelegat ett behov av att kunna bättre samordna kontrollåtgärder från olika myndigheters sida. Detta behov blir sannolikt än mer markerat i framtiden. Lagförslaget underlättar en sådan samordning. Åtskilliga samordningsproblem kommer emellertid att kvarstå även efter ett genomförande av förslaget. De får lösas i ett annat sammanhang. Slutligen bör en viss redaktionell ändring göras i förslaget i denna del. Till denna återkommer jag i specialmotiveringen.

8.2.2 Beskrivningar

I 2 § förslaget anges ordet säkringsåtgärd som gemensam benämning på de åtgärder som kan företas enligt lagen. Vissa termer definieras, nämligen "bevismedel", "förvar", "utrymme" och "granskningsman".

Med "granskningsman" avses den som i sin tjänst har att övervaka granskingen samt den som särskilt har förordnats att vara granskningsman enligt lagen. De tjänstemän som skall få sådant förordnande – vilket medför behörighet att fatta beslut om vissa säkringsåtgärder samt att verkställa dem – får enligt utredningen bestämmas i administrativ ordning.

Remissinstanserna har i stort sett godtagit innehållet i paragrafen. Från ett par håll påpekas emellertid att lagförslaget inte reglerar möjligheten att besiktiga lokaler, granska varulager m. m. eller verkställa kassainventering och dylikt. Det ifrågasätts om inte begreppet bevismedel borde utvidgas till att avse förslagsvis även varulager, inventarier m. m. I övrigt går flera remissinstanser in på frågan om vilka tjänstemän som bör få särskilt förordnande att vara granskningsman. Ett par av dem uttalar att varje tjänsteman som genomför taxeringsrevision bör få behörighet att vara granskningsman enligt lagförslaget.

Även jag anser att det är önskvärt att möjlighet öppnas för granskningsman att besiktiga lokaler etc. när den granskade vägrar att lämna tillträde. Detta behov kan emellertid enligt min mening inte tillgodoses på det sätt som föreslagits av vissa remissinstanser, nämligen att utvidga begreppet bevismedel. Den berörda frågan bör enligt min mening lösas i ett annat sammanhang. Däremot kan vitesbestämmelserna i TL med fördel utsträckas till att avse även skyldighet att lämna tillträde till lokaler och tillåta kassainventering. Jag skall i det följande ta upp denna fråga. Rätt att vara granskningsman i lagförslagets mening bör i varje fall tills vidare inte automatiskt följa med uppgift att utföra granskning eller förordnande att verkställa taxeringsrevision. Jag ansluter mig till den åsikten som utredningen har gett uttryck åt, nämligen att som granskningsman bör förordnas endast tjänsteman med särskild erfarenhet och tillräcklig utbildning. Dessa förordnanden bör ges inte bara generellt utan även kunna avse ett särskilt fall av granskning.

En remissinstans har gått in på vissa frågor om vilka handlingar som

kan hänföras till bevismedel. Frågeställningen skall behandlas i specialmotiveringen.

I 3 § förslaget regleras hur säkringsåtgärd skall verkställas. Beslag verkställs genom att bevismedel fräntas innehavaren eller i säkrat skick lämnas kvar hos honom, försegling genom att förvar eller utrymme förses med sigill eller liknande förslutning samt eftersökning genom att förvar eller utrymme genomsöks för eftersökande av bevismedel.

Remissinstanserna har i allmänhet inte haft något att erinra mot dessa bestämmingar. Med anledning av vissa synpunkter som förts fram vill jag emellertid föreslå den bestämmelsen att verkställighet av beslag sker genom att bevismedel omhändertas, underförstått av den som verkställer beslutet. Handräckningslagen har en liknande formulering av de åtgärder som lagen medger.

8.2.3 Villkor för beslut

Enligt 4 § förslaget skall beslut om säkringsåtgärd få fattas utan att den som berörs av beslutet dessförinnan har hörts i ärendet. För att beslut skall kunna verkställas fordras emellertid i princip kommunikation med den granskade och annan, hos vilken förrättningen skall äga rum (9 §). I motiven till paragrafen påpekar utredningen att beslut om säkringsåtgärd många gånger skulle bli utan verkan om kontakt med den granskade skulle tas dessförinnan.

Förslaget har kritiserats av några remissinstanser som anser att den som berörs av beslutet i princip skall höras innan beslutet fattas. En remissinstans menar att förhandskontakt bör kunna underlätas endast om sådan kunde antas leda till att bevismedel undanröjdes eller förvanskades.

För egen del vill jag säga följande. Det ligger självfallet så till att beslut om säkringsåtgärd i de allra flesta fall blir aktuellt först sedan den granskade har fått del av anmodan att lämna ifrån sig bevismedel för granskning men vägrar detta eller t. ex. uppger att räkenskaperna förkommit. Den granskade bör då kunna räkna med att myndigheten kan komma att vidta särskilda åtgärder. Frågan om den granskade eller annan i förväg skall höras beträffande ifrågasatt säkringsbeslut skulle visserligen kunna bedömas på samma sätt som frågan om hörande av part enligt 15 § förvaltningslagen (1971:290). Där föreskrivs att part i princip skall få yttra sig innan ärende avgörs men att han inte behöver beredas tillfälle att yttra sig bl. a. om det kan befaras att genomförande av beslutet i ärendet skulle avsevärt försvåras därigenom. Detta torde oftast vara fallet när fråga om säkringsåtgärd kommer upp, eftersom användning av säkringsåtgärd förutsätter att risk finns för att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas. En tillämpning av den nyss angivna bestämmelsen passar emellertid inte in i de faktiska situationer som lagförslaget avser. Säkringsåtgärd kan sålunda bli aktuell när en granskningsman utför taxeringsrevision i den granskades egna lokaler. Att då kräva att denne i vissa fall formellt skall höras innan beslut får

fattas om beslag av en räkenskapshandling eller om eftersökning är enligt min mening inte särskilt meningsfullt. Den granskade har ju regelmässigt möjlighet att lägga fram sina synpunkter dels när åtgärden ifrågasätts av granskningsmannen, dels när den skall verkställas. Som framgått och ytterligare skall behandlas i det följande har som villkor för verkställighet föreskrivits att den som berörs därav i princip skall beredas tillfälle att vara närvarande. Den bestämmelsen är enligt min mening fullt tillräcklig som skydd för den enskildes befogade intressen. Jag anser alltså att den föreslagna lösningen bör godtas.

Villkoren för beslut om beslag av bevismedel har angetts i 5 § förslaget. Sådant beslut får fattas om bevismedlet inte tillhandahålls granskningsmannen eller risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas. Vad som är bevismedel bestäms således i den aktuella granskningsförfattningen. I motsats till vad som gäller för handräckning enligt handräckningslagen fordras inte för beslag att bevismedlet skall vara av väsentlig betydelse för granskningen.

Remissinstanserna har särskilt uppehållit sig vid den förutsättningen som avser risk för undanhållande eller förvanskning. Rekvisitet återkommer i de följande paragraferna. Några remissinstanser anser att det bör fordras en mer accentuerad risk för att beslag skall få beslutas medan andra menar att riskfaktorn inte bör överbetonas. Ett par remissinstanser anser att endast bevismedel av väsentlig betydelse för granskningen skall få beslagtas.

För egen del anser jag att förslaget är väl avvägt. Att skärpa "riskvillkoret" anser jag inte påkallat. Det avser bl. a. den situationen att den granskade visserligen inte nekar att lämna ifrån sig bevismedlet men å andra sidan visar att han vill förhålla utlämnandet. I praktiken synes detta läge inte vara ovanligt. Självfallet bör för beslag inte krävas att bevismedlet har särskild betydelse för granskningen. En sådan bedömning kan oftast inte göras förrän handlingen har kunnat sammanställas med annat material. Förslaget bör alltså godtas.

I 6 § förslaget finns regler om villkor för försegling av förvar eller utrymme. Paragrafens första stycke avser ett fall när försegling obligatoriskt skall ske, nämligen när beslagtaget bevismedel lämnas kvar hos innehavaren. Enligt andra stycket får beslut om försegling fattas om bevismedel inte lämpligen kan föras från den plats där det påträffats. Bestämmelsen, som föreslagits av arbetstekniska skäl, har inte särskilt berörts av någon remissinstans. Det tredje stycket avser försegling när granskningsmannen inte får tillåtelse att genomsöka förvar eller utrymme. Som villkor för försegling gäller i detta fall att det finns grundad anledning anta att bevismedel finns i förvaret eller utrymmet samt att risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas.

Det har påpekats vid remissbehandlingen att tillämpningen av tredje stycket skulle underlättas om "riskvillkoret" uteslöts. Jag vill instämna i denna synpunkt. Det rör sig här om situationer där försegling måste ske i avvaktan på att eftersökning kan beslutas eller beslut härom kan verkställas, dvs.

eftersökning kan inte ske omedelbart. Detta villkor bör enligt min mening bytas mot riskvillkoret. Eftersom det rör sig om ett i viss mening provisoriskt beslut bör det inte fordras mer än att det *skäligen* kan antas att bevismedel finns i förvaret eller utrymmet.

I 7 § förslaget anges villkoren för beslut om eftersökning. Paragrafen innehåller bestämmelser om eftersökning i utrymme, som används för den granskades verksamhet, eller i förvar som finns i sådant utrymme, i offentlig lokal hos myndighet eller på allmän plats (första stycket). För att eftersökning skall få beslutas måste det föreligga grundad anledning anta att utrymmet eller förvaret används för den granskades verksamhet samt risk föreligga att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas.

I paragrafen anges också villkoren för beslut om eftersökning i andra utrymmen och förvar än som avses i första stycket. Förutom "riskvillkoren" enligt första stycket fordras för sådant beslut att det finns grundad anledning anta att bevismedel finns i utrymmet eller förvaret.

Bland remissinstanserna anser en grupp att riskvillkoren bör slopas medan en annan menar att villkoren för beslut om eftersökning bör skärpas i ett eller annat avseende.

Enligt min mening är rekvisiten avvägda på ett sätt som tar rimlig hänsyn både till det skydd mot opåkallade ingripanden som den granskade bör ges och till beslutsfattarens möjligheter att få tillgång till underlag för beslut om säkringsåtgärd. För eftersökning i privatutrymmen gäller särskilt angivna villkor. En skärpning av dessa skulle enligt min mening leda till att eftersökning inte skulle kunna användas på ett tillräckligt smidigt och effektivt sätt. Jag är emellertid medveten om att vissa svårigheter kan uppstå när det gäller att avgöra vad som är utrymme i den granskades verksamhet och vad som är privatutrymmen.

Med anledning av vad ett par remissinstanser har påpekat vill jag föreslå att med utrymme som används för den granskades verksamhet uttryckligen jämställs utrymme som yrkesmässigt används av annan med uppdrag för den granskade i dennes verksamhet. Med detta tillägg bör utredningens förslag i stort sett kunna godtas.

I 8 § förslaget sägs att beslut om säkringsåtgärd omedelbart skall hävas när skäl för åtgärden inte längre föreligger.

Remissinstanserna har i detta sammanhang lagt fram ett antal synpunkter av i huvudsak teknisk-juridisk art. Bl. a. påpekas att bestämmelse saknas om den tidpunkt då en förrättning skall anses avslutad. Synpunkter har lagts på frågan om beslag enligt 27 kap. RB skall ta över beslag enligt lagförslaget. Vidare föreslås en särskild bestämmelse om vem som har att häva säkringsåtgärd.

Det framstår som naturligt att utfärdandet av bevis om att verkställighet har skett får utgöra slutpunkten på förrättningen. Sådant bevis bör kunna avse en av flera lokaler där eftersökning har genomförts. Enligt min mening finns inga skäl för att beslag enligt RB skall träda i stället för beslag enligt

bevisningslagen. Ofta torde nämligen ett beslag enligt lagförslaget från skatterättslig synpunkt ge en bättre effekt än ett straffrättsligt beslag, vilket tvångsmedel syftar till att säkra bevisningen i brottmål och inte för granskningen som sådan. Vem som skall vara behörig att besluta om hävning av säkringsåtgärd skall behandlas senare vid genomgång av behörighetsreglerna.

I syfte att förtydliga bestämmelsen bör, som en remissinstans har påpekat, uttryckligen anges att beslut om säkringsåtgärd omedelbart skall hävas, när åtgärden inte längre behövs för att säkra bevisning. Därigenom klargörs att t. ex. beslag får bestå till dess lagakraftvunnet beslut föreligger i skatte- eller avgiftsprocessen.

8.2.4 Villkor för verkställighet

Enligt 9 § första stycket förslaget skall den som avses med granskningen eller någon som kan anses företräda honom beredas tillfälle att närvara när beslut om säkringsåtgärd skall verkställas. Detsamma skall gälla annan person om verkställighet skall ske hos honom. Närvaro av den som berörs av förrättningen är dock inte något absolut krav för verkställighet. Verkställighet skall nämligen enligt andra stycket få ske om den som avses i första stycket inte utan nämnvärt uppskov kan beredas tillfälle att inställa sig. Eftersökning enligt 7 § andra stycket får dock ske i sådan persons frånvaro endast om det kan antas att den granskade söker förhålla granskningen eller att den av annat skäl kommer att försenas.

Vid remissbehandlingen har bl. a. anmärkts på att den granskade inte behöver kallas till förrättningen om någon är närvarande "som kan anses företräda honom" samt att det i motiven ställs alltför små krav för att någon skall anses vara "representant" för den granskade. Den första meningen i andra stycket, påpekar en remissinstans, täcker inte det fallet att den granskade visserligen snabbt kan underrättas om förrättningen men på grund av sin vistelseort eller av andra skäl inte snabbt kan inställa sig. Det framhålls också att frågan om förhållning eller försening av granskningen vid eftersökning i privatutrymmen i praktiken kommer att medföra svåra avgöranden.

För egen del anser jag att den granskade och annan hos vilken verkställighet skall ske i princip bör beredas tillfälle att närvara. Att legal ställföreträdare för den granskade bör beredas tillfälle att närvara torde inte behöva särskilt anges. Verkställighet bör emellertid i princip få ske utan att de nu nämnda är närvarande om de inte utan nämnvärt uppskov kan kallas till förrättningen eller inte kan inställa sig vid den. En förutsättning för att verkställigheten skall få ske i sådana fall bör vara att särskilt tillkallat vittne är närvarande. Eftersökning i privatutrymmen i frånvaro av den som verkställigheten skall ske hos – dvs. i allmänhet den granskade – bör dessutom förknippas med de villkor som utredningen har föreslagit för sådana

fall. Ibland kan förhålningsuppsåtet finnas hos annan än den granskade. Även då bör eftersökning i privatutrymmen kunna verkställas i frånvaro av den hos vilken verkställighet skall ske.

I 10 § förslaget föreskrivs att den granskade eller annan hos vilken verkställighet sker äger tillkalla vittne men att förrättningen därigenom inte får uppehållas i onödan.

Ett par remissinstanser har uttalat sig om denna bestämmelse. Enligt en remissinstans bör kravet på vittnes närvaro vara obligatoriskt. Jag kan inte dela den uppfattningen. Obligatoriskt vittne är inte föreskrivet ens för en så ingripande åtgärd som straffprocessens husrannsakan enligt RB. Jag anser att utredningens förslag bör godtas. En redaktionell ändring bör dock göras i förtydligande syfte.

Enligt 11 § förslaget får verkställighet inte ske om förrättningen kan antas medföra synnerlig olägenhet för någon som berörs av den. I 12 § föreskrivs att förrättning för verkställighet utan medgivande av den som berörs därav inte får påbörjas mellan kl. 19 och kl. 8 och i 13 § förslaget sägs att vid verkställighet skada inte får förorsakas på egendom men dock lås eller annan stängningsanordning brytas.

Liksom en remissinstans anser jag att innehållet i dessa tre paragrafer, som alla reglerar förfarandet vid verkställighet av säkringsåtgärd, bör återges i en enda paragraf.

En remissinstans anser att en för vidsträckt tolkning av "synnerlig olägenhet" i den föreslagna 11 § kan medföra svårigheter vid förrättning. Stor uppmärksamhet har remissinstanserna ägnat åt bestämmelsen i 12 §. En remissinstans anser att tidsbegränsningen för verkställighet bör slopas, medan de flesta andra som uttalat sig i saken anser att tiden för verkställighet bör utsträckas. Det påpekas att t. ex. handräckningslagen föreskriver förbud mot förrättning mellan kl. 21 och kl. 9. I vissa fall är de skattskyldiga anträffbara endast under kvällstid, framhålls det, liksom att bestämmelsen i 11 § ger tillräckligt skydd åt den som berörs av förrättning. Innehållet i 13 § har inte föranlett något remissuttalande.

För egen del vill jag anföra följande. Innehållet i 11 § bör avse att verkställigheten skall genomföras så att den innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av förrättningen. Därigenom bör möjligheten att verkställa beslag och eftersökning i verksamhetslokaler etc. på olämpliga tider bli tillräckligt begränsad. Vad det kommer an på är enligt min mening att även här markera den privata sektorns speciella ställning genom att föreskriva en klar avgränsning av den tidrymd då eftersökning i privatutrymmen skall få påbörjas. Den tidsbegränsning som utredningen har föreslagit bör därför behållas för eftersökning i sådana utrymmen, dvs. verkställigheten bör inte få påbörjas mellan kl. 19 och kl. 8 utan medgivande av den som berörs. Innehållet i 13 § bör godtas oförändrat.

Vid remissbehandlingen av 24 § förslaget, som avser besvär över granskningsmans beslut och över verkställighet, har påpekats att utredningen

uppenbarligen ansett att beslut om säkringsåtgärd skall få verkställas omedelbart. Det uttalas att bestämmelse härom bör införas i lagen för tydlighetens skull. Det påpekas också vid remissbehandlingen att genom en uttrycklig bestämmelse bör göras klart att särskilt förordnad granskningsmans beslut om säkringsåtgärd får verkställas även om det inte har överprövats enligt 16 § tredje stycket.

Med anledning av dessa påpekanden föreslår jag att lagen kompletteras med en bestämmelse som anger att beslut angående säkringsåtgärd får verkställas omedelbart.

I anslutning därtill bör regleras frågan om verkställighet i den situationen när eftersökning i utrymmen som har antagits vara "privata" vid verkställighet visar sig vara verksamhetslokaler. Sådant beslut bör fattas av länsskatterätt och det finns enligt min mening inte något skäl för att frågan om eftersökning skulle behöva omprövas i nu avsett fall. En bestämmelse härom bör införas och även omfatta beslut om eftersökning i förvar i privatutrymme.

I 14 § förslaget föreskrivs att bevismedel som tagits i beslag får lämnas kvar hos innehavaren endast om synnerliga skäl härför föreligger samt, i andra stycket, att vid verkställighet av beslag även förvar för bevismedlet får fräntas innehavaren eller förseglas.

Endast en remissinstans har uttalat sig i sak om paragrafens innehåll. Jag ämnar återkomma till detta i specialmotiveringen. I princip kan jag tillstyrka förslaget i denna del.

Bestämmelsen i 15 § förslaget innebär att vid verkställighet av eftersökning i utrymme även förvar som påträffas där får genomsökas. Förslaget, som inte föranlett något uttalande från remissinstanserna, bör godtas.

8.2.5 Behörighet att fatta och verkställa beslut

I 16 § förslaget regleras behörigheten att fatta beslut om säkringsåtgärd. Denna behörighet har fördelats mellan domstol och granskningsman. Länsskatterätt skall sålunda besluta om eftersökning i s. k. privatutrymmen (7 § andra stycket) medan granskningsman beslutar i övriga fall. Om särskilt förordnad granskningsman har fattat beslut om säkringsåtgärd måste han underrätta den som har att övervaka granskningen härom. Denne skall omedelbart pröva om beslutet skall bestå.

Förslaget har föranlett yttranden från åtskilliga remissinstanser. Ett par av dem anser att behörigheten att fatta beslut har avvägts på ett rimligt sätt. De flesta remissinstanserna uttalar sig emellertid för en annan fördelning av behörigheten. En grupp anser att granskningsmannen eller i vart fall den som har att övervaka granskningen bör tilläggas behörighet även vad gäller att besluta om eftersökning i privatutrymmen. En annan grupp bland remissinstanserna vill begränsa granskningsmannens behörighet eller helt lägga beslutanderätten på länsskatterätt, i varje fall om saken inte är bråds-

kande.

Om den säkringsåtgärd som beslut om beslag innebär över huvud taget skall fungera i praktiken, kan det enligt min mening inte komma i fråga att lägga beslutanderätten på domstol. Men inte heller eftersökning i verksamhetslokaler – där bevismedlen normalt brukar förvaras – skulle i allmänhet kunna verkställas på ett meningsfullt sätt om domstols medgivande skulle krävas. Behov av eftersökning liksom villkoren härför kan ofta konstateras föreligga först sedan granskning har påbörjats i verksamhetslokalen. Jag vill hänvisa till vad en remissinstans uttalat därom att det i regel är omöjligt att i förväg veta vilka problem som kan uppstå vid en granskning och vilka tvångsmedel som kan bli nödvändiga. Att granskningsman skulle få försegla utrymmen eller förvar i avvaktan på länsskatterätts beslut om eftersökning innebär enligt min mening inte någon lämplig lösning. Försegling är en åtgärd som bör tillgripas endast i nödfall, särskilt med hänsyn till den frestelse det kan vara för den granskade att bryta förseglingen och undanska bevismedel. Jag vill å andra sidan i dagens läge inte föreslå att alla beslut om eftersökning skall få fattas av särskilt förordnad granskningsman eller den som skall övervaka granskningen. Eftersökning i privatutrymmen bör som utredningen har föreslagit få beslutas endast av länsskatterätt. Sedan man har fått praktiska erfarenheter av systemet kan eventuellt behov av ändringar övervägas. Jag anser alltså att reglerna i 16 § förslaget bör godtas.

I 17 § förslaget regleras vem som är behörig att verkställa beslut om säkringsåtgärd. Huvudregeln är den att utmätningsman verkställer beslut på begäran av granskningsman. Granskningsman får dock verkställa beslut som han själv äger fatta om verkställigheten sker i närvaro av den som berörs av beslutet eller annan som kan anses företräda denne och förrättningen kan genomföras obehindrat.

De flesta remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget i denna del. Av dem som framfört kritik vill flertalet att verkställighet skall tillkomma endast utmätningsman. Några anser däremot att granskningsman i princip skall få verkställa beslut.

För egen del anser jag att förslaget i stort sett är väl avvägt. Det innebär att granskningsmannen alltid skall kunna påkalla verkställighet av utmätningsman. I enkla fall, t. ex. när bevismedel som granskningsmannen har om hand skall beslagtas, torde han dock finna att utmätningsmans medverkan är överflödig. Enligt min mening bör granskningsman äga verkställa hävning av beslut och beslut om beslag även i frånvaro av enskild part. Jag har tidigare föreslagit att särskilt tillkallat vittne måste vara närvarande vid verkställighet i parts frånvaro.

Den föreslagna bestämmelsen att granskningsman äger tillfälligt avlägsna förslutning som anbringats på grund av försegling (18 §) har jag ingen erinran mot.

8.2.6 Undantagande av bevismedel från granskning

Enligt förslaget (19 §) kan den granskade yrka att beslagtaget bevismedel skall undantas från granskningen därför att han har att iaktta tystnad om dess innehåll eller att innehållet på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom. Han skall i sådant fall göra skriftlig framställning till länsskatterätten.

Förslaget har godtagits av nästan samtliga remissinstanser. Ett par remissinstanser anser att även annan än den granskade bör kunna yrka undantagande av bevismedel. Det hänvisas bl. a. till det fallet att flera personer kan ha anlitat samma ombud, som har tystnadsplikt gentemot dem alla.

Jag anser att denna synpunkt bör beaktas. Den hos vilken verkställighet sker bör alltså ges möjlighet att göra framställning som avses i paragrafen. Vidare bör sådan framställning kunna avse även del av bevismedel.

Enligt 20 § förslaget skall länsskatterätten underrätta granskningsmannen om innehållet i framställning enligt 19 § så snart sådan kommit in till rätten. Granskningsmannen skall då omedelbart ställa bevismedlet till rättens förfogande. I 21 § första stycket sägs att rättens prövning skall ske utan dröjsmål samt att framställningen får bifallas endast om synnerliga skäl föreligger (jfr 56 § 4 mom. TL). Enligt 21 § andra stycket skall bevismedlet vid bifall till framställningen genast överlämnas till den granskade. Bevismedel som har undantagits får inte återges eller återopas i granskningsärendet.

De föreslagna bestämmelserna berörs endast av ett par remissinstanser. Bl. a. sägs att granskningsmannen i avvaktan på länsskatterättens prövning inte bör få ta del av bevismedel som någon begärt undantaget från granskning. En remissinstans anser att undantaget bevismedel inte skall överlämnas till den granskade förrän beslut om undantagande har vunnit laga kraft.

För egen del anser jag liksom utredningen att framställning som här avses inte bör obligatoriskt medföra att bevismedel tills vidare inte får granskas. Jag vill understryka att prövning alltid skall ske av sådan framställning, alltså också när den är helt ogrundad. Om granskningen alltid måste avbrytas så snart framställning om undantagande har gjorts, skulle möjligheten att sabotera granskningen kraftigt öka. Jag vill hänvisa till att granskningsmannen har tystnadsplikt beträffande vad han erfarit vid granskningen.

Enligt min mening bör bevismedel eller del därav som länsskatterätt har undantagit från granskning normalt återlämnas till den som gjort framställningen först sedan beslutet har vunnit laga kraft. Domstolen bör dock kunna förordna om undantag från denna regel. Jag föreslår att ifrågavarande bestämmelser i utredningens förslag godtas med nu angivna ändringar.

8.2.7 Underrättelse om beslut och verkställighet

Enligt 22 § första stycket förslaget skall beslut om säkringsåtgärd utfärdas skriftligt och senast i samband med verkställigheten lämnas till den granskade eller om denne inte är närvarande till någon som kan anses företräda

honom. Om inte någon nu avsedd person är närvarande vid förrättningen skall beslutet delges den granskade. Vidare föreskrivs i paragrafen att beslut enligt 16 § första stycket, dvs. om eftersökning i privatutrymmen, eller enligt 21 § – som avser undantagande av bevismedel från granskning – samt beslut på grund av besvär enligt 24 § omedelbart skall meddelas granskningsman.

I 23 § förslaget föreskrivs att beslut om verkställighet skall utfärdas skriftligt och tillställas den granskade på sätt som sägs i 22 §. Annan hos vilken förrättning företas skall underrättas om verkställigheten på motsvarande sätt.

Förslagen har föranlett synpunkter från några remissinstanser. Jag anser att åtskilligt av vad som förts fram bör föranleda justeringar i lagtexten. När den granskade varken personligen eller genom legal ställföreträdare har varit närvarande vid förrättningen bör beslutet om säkringsåtgärd delges honom även om han har varit representerad vid verkställigheten. Bevis om verkställighet av beslag bör innehålla förteckning över beslagtagna bevismedel och erinran om möjligheten att begära undantagande av bevismedel för granskning. De föreslagna reglerna om att granskningsman skall underrättas om beslut kan jag godta i sak.

8.2.8 *Besvär*

Enligt 24 § förslaget skall talan mot granskningsmans beslut och mot verkställighet föras genom besvär hos länsskatterätt. Det allmännas talan skall föras av den som i sin tjänst har att övervaka granskningen.

Flera av de synpunkter som remissinstanserna har anlagt på denna bestämmelse är beaktade genom den bestämmelse som jag i det föregående har föreslagit om att beslut om säkringsåtgärd får verkställas omedelbart. Med anledning av vad ett par remissinstanser uttalat vill jag påpeka att bestämmelsen om inhibition enligt 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) i princip är tillämplig även i fråga om beslut enligt det lagförslag som nu behandlas. Jag kan däremot inte instämma i den framförda åsikten att besvär över utnämningsmans verkställighetsåtgärder bör föras hos överexekutor. En sådan föreskrift skulle komplicera förfarandet utan att innebära någon fördel för den enskilde.

8.2.9 *Övriga bestämmelser*

De återstående paragraferna i lagförslaget reglerar vilken länsskatterätt som är behörig att handlägga framställning om eftersökning i privatutrymmen och om undantagande av bevismedel från granskning samt besvär enligt 24 § (25 §), frågan om lagens tillämplighet när det förekommer anledning till misstanke om brott (26 §). Vidare finns föreskrifter om sekretess vid lagens tillämpning och straffbestämmelser vid åsidosättande av denna tystnadsplikt (27 §). I den sista paragrafen (28 §) sägs att föreskrifter för tillämpning av lagen meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

En remissinstans påpekar att behörighetsreglerna i 25 § leder till att besvär från hela landet över utmätningsmans verkställighetsåtgärder kommer att prövas av länsskatterätten i Stockholms län i de fall verkställigheten för- anletts av t. ex. riksskatteverkets (RSV:s) revisions- och granskningsverk- samhet.

Jag anser att de föreslagna behörighetsreglerna inte är utformade på ett lämpligt sätt. Huvudregeln innebär att ifrågavarande behörighet tillagts länsskatterätten i det län där den som har att övervaka granskningen har sitt tjänsteställe. Frånsett att belägenheten av tjänstestället för den som har att övervaka granskningen oftast inte är känd för allmänheten, vilket dock kan klaras genom besvärshänvisningens närmare utformning, så med- för reglerna likväl nackdelar genom att en stor mängd besvär kommer att koncentreras till länsskatterätten i Stockholms län. Detta gäller inte bara de beslut som fattas av RSV. Med den nuvarande utformningen av riks- försäkringsverkets organisation kommer länsskatterätten i Stockholm att bli ensam behörig också i fråga om besvär m. m. när bevissäkringslagen tillämpas vid den kontroll som detta verk utför. Även i andra fall skulle en sådan effekt uppstå på grund av reglerna om länsskatterättens behörighet.

Enligt min mening bör vid framställning om eftersökningsbeslut enligt 16 § första stycket och besvär enligt 24 § utredningens förslag i första hand den länsskatterätt vara behörig som har att pröva den granskades taxering till statlig inkomstskatt för det år, då framställningen görs eller det över- klagade beslutet om säkringsåtgärd har fattats. I praktiken blir detta oftast länsskatterätten i det län där den granskade är bosatt. I vissa fall är den granskade inte skattskyldig till statlig inkomstskatt. Så är bl. a. fallet med handelsbolag, partrederier och vissa dödsbon. Föreligger denna situation bör länsskatterätten i det län vara behörig, där beslut om säkringsåtgärden skall verkställas eller har verkställts. Framställning enligt 19 § om handlings undantagande från granskning bör prövas endast av den länsskatterätt där verkställighet av beslutet har ägt rum.

Med hänsyn till vad i prop. 1975:78 föreslagits om ändring i 20 kap. 3 § brottsbalken bör andra stycket i den föreslagna 27 § gälla endast till den 1 januari 1976. Förslaget i 28 § bör utgå med hänsyn till 8 kap. 13 § punkt 1 regeringsformen.

8.2.10 Övrigt

En remissinstans har erinrat om att det i 10 § handräckningslagen finns en bestämmelse om att kostnaderna för handräckning enligt lagen skall åvila statsverket. Det sätts i fråga om inte en motsvarande bestämmelse bör införas i bevissäkringslagen.

Den avsedda föreskriften i handräckningslagen skall ses mot den bak- grunden att talan mot verkställighet enligt lagen förs enligt vad som gäller i utsökningslagen. I utsökningslagen finns särskilda bestämmelser om er- sättning av parts kostnad i utsökningsmål. Bevissäkringslagen har däremot

inte anknytning till utskökningslagen. Frågan om kostnadsersättning, som kan tas ut av enskild, kan därför inte bli aktuell i det föreslagna förfarandet.

8.3 Övriga författningsförslag

De övriga författningsförslag som utredningen har lagt fram avser ändringar i ett antal skattelagar samt tullagen, vilka innebär att myndighet skall ha rätt att få tillträde till den granskades verksamhetslokaler. I 4 § lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter föreslås vidare en ändring på grund av att handräckningslagen skall upphävas när bevissäkringslagen träder i kraft. Slutligen föreslås en ändring i 7 § AvgL av innebörd, att arbetsgivare är skyldig att vid granskning utlämna tidkort och liknande handlingar, som han inte obligatoriskt är skyldig upprätta om granskningsmyndigheten begär det.

Jag anser att dessa förslag bör genomföras med vissa ändringar. Även i fortsättningen bör gälla att den granskade skall vara skyldig att lämna granskningsmannen tillträde till verksamhetslokalen. Med denna lösning är den föreslagna ändringen av FFL inte påkallad. Som jag tidigare har uttalat bör vitesbestämmelserna i 58 § TL ändras så att de omfattar möjlighet att utsätta vite inte bara som f. n. vid underlåtenhet att tillhandahålla räkenskaper och andra handlingar vid taxeringsrevision utan också vid försummelse av annan skyldighet som enligt 56 § 2 mom. TL åligger skattskyldig i samband med taxeringsrevision. En ändring i samma syfte bör göras i 30 § lagen (1958:295) om sjömansskatt.

8.4 Lagen om skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt

Enligt 6 § andra stycket lagen (1971:52) om skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt är rätten i visst fall domför utan nämndemän. Vad som sägs i andra stycket gäller enligt tredje stycket också vid avgörande av mål om handräckning vid taxeringsrevision och handlings undantagande från taxeringsrevision.

I vad 6 § tredje stycket avser mål enligt handräckningslagen bör det ändras till att i stället avse mål enligt bevissäkringslagen. Bestämmelsen bör vidare kompletteras så att den avser alla mål om handlings undantagande från granskning.

8.5 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen,
2. lag om ändring i lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för sär-

skilda förmåner och rättigheter,

3. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),

4. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),

5. lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt,

6. lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.,

7. lag om ändring i lagen (1971:52) om skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt,

8. lag om ändring i tullagen (1973:670).

Förslagen bör fogas till regeringsprotokollet i detta ärende som *bilaga 2*.¹

8.6 Specialmotivering av förslaget till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen

8.6.1 Tillämpningsområdet

1 §

Paragrafen överensstämmer med utredningens lagförslag frånsett vissa ändringar av redaktionell natur. Vidare har orden "i fråga om skatt, tull eller avgift" utbytt mot "för fastställande av skatt, tull eller avgift".

Lagen är tillämplig "vid revision eller annan granskning" enligt de uppräknade författningarna. Termen granskning utgör en samlande beteckning på de olika metoder som myndigheterna får använda för att kontrollera lämnade uppgifter eller eljest skaffa underlag för ett fastställelsebeslut. Det skall alltså vara fråga om granskning i fråga om beräkning av skatt eller avgift. Granskningar för annat ändamål – t. ex. intern kontroll av redovisningsansvar – omfattas inte av lagförslaget. De föreslagna säkringsåtgärderna utgör komplement till de tvångsmedel, som f. n. finns, och kan således användas i kombination med dessa eller helt fristående. Sålunda inskränks tullmyndigheternas nuvarande befogenheter att använda tvångsmedel inte i något avseende.

I samband med frågan om samordning mellan olika myndigheters granskningsverksamhet har en remissinstans uttalat att det med hänsyn till bestämmelserna i lagen (1937:249) om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar (sekretesslagen) i många fall kan vara tveksamt om hemliga uppgifter får utlämnas till annan myndighet. Det kan med anledning härav erinras om att sekretesslagen inte är tillämplig när hemliga handlingar lämnas myndigheter emellan, även om också i sådana fall viss hänsyn bör tas till de intressen som lagen avser att skydda (jfr JO:s ämbetsberättelse 1963 s. 425). Det är enligt min mening även utan uttryckligt författningsstöd uppenbart att en myndighet, som kan omhänderta en handling hos en enskild person med stöd av den nu föreslagna lagen, också har rätt att ta del av handlingen om denna finns hos annan myndighet som har tagit handlingen i beslag.

¹Bilagan har uteslutits här, såvitt gäller de under 2–8 angivna lagförslagen. I dessa delar är bilagan likalydande med de förslag som är fogade till propositionen, frånsett ett tillägg i förslaget till lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

8.6.2 Beskrivningar

2 §

Paragrafen, som i stort sett överensstämmer med utredningens förslag, beskriver vad som avses med termerna säkringsåtgärd, bevismedel, förvar, utrymme och granskningsman.

Säkringsåtgärderna enligt lagförslaget är av tre slag, nämligen beslag, försegling och eftersökning. En beskrivning av den faktiska innebörden av dessa åtgärder finns i 3 § lagförslaget.

I lagtexten sägs att till *bevismedel* hör "räkenskapsmaterial, varuprov och dylikt, som enligt vad som är särskilt föreskrivet skall tillhandahållas för granskning". Det måste vara fråga om det slags material, som den granskade författningen skall lämna ifrån sig för granskning. Därmed anges den yttre ramen för begreppet bevismedel enligt lagförslaget. Vad som i det särskilda fallet skall anses vara bevismaterial regleras således inte i paragrafen utan måste bedömas på grundval av tillämpliga bestämmelser i den aktuella granskningsförfattningen.

Som bevismedel anses alltså endast sådant material, som den granskade utan särskild begäran måste överlämna för kontroll eller som granskningsmyndigheten äger begära att den enskilde skall lämna ifrån sig i ett pågående kontrollärende. Om materialet kan få betydelse för granskningen eller komma att tjäna till bevis i en kommande process saknar i och för sig betydelse vid prövningen av om det är fråga om bevismedel eller inte. Avgörande är i stället om materialet är sådant som den enskilde måste tillhandahålla myndigheterna enligt den tillämpliga granskningsförfattningen.

Vem som för tillfället har hand om den dokumentation, som skall tillhandahållas för granskning, är betydelselöst när det gäller att avgöra om materialet utgör bevismedel eller inte. En handling mister inte sin karaktär av bevismedel därför att den vid kontrolltillfället befinner sig i tredje mans hand. Att den som är föremål för en viss granskning förvarar sin bokföring hos sin revisor föranleder således inte att bokföringen därigenom skulle falla utanför begreppet bevismedel. Har däremot en avtalspart ett eget kontraktsexemplar, blir detta inte bevismedel i ett granskningsärende, som avser den andra avtalsparten, om inte den tillämpliga granskningsförfattningen föreskriver att tredje man i en sådan situation måste lämna ifrån sig sådan dokumentation.

Frågan vem som äger handlingen kan således vara av betydelse vid bedömningen om en viss handling är bevismedel enligt lagförslaget. I tveksamma fall bör presumptionen vara att åtminstone allt material, som har anknytning till den granskades verksamhet och förvaras i dennes utrymmen eller förvar eller hos ett ombud till honom i dennes lokaler, hör till den granskade verksamheten (jfr prop. 1972:145 s. 27).

Innebörden av termerna *förvar* och *utrymme* anges med exemplifierande uppräkningsord. Med *förvar* avses "skåp, låda, behållare, bankfack, väska, pärm, kuvert och liknande anordning, som kan tillslutas". Till *utrymme*

hänförs "byggnad, lokal, gård, upplagsplats och liknande avgränsat utrymme".

Begreppet förvar innefattar i första hand sådant förvaringsställe, där räkenskapsmaterial och liknande dokumentation normalt förvaras. Eftersom lagförslaget är tillämpligt också beträffande olika former av varubeskattning nämns bland exemplen även anordningar, som är avsedda för vätska, pulver eller liknande. Genom exemplifieringar av begreppet utrymme markeras att det skall vara fråga om rum eller platser som är avgränsade och har så stor yta att en person kan röra sig fritt där. Om allmänheten äger tillträde eller ej är utan betydelse för begreppsbestämningen. En parkeringsplats för motorfordon är t. ex. att anse som utrymme om den har inhägnats. I annat fall är parkeringsplatser på samma sätt som gator och torg varken förvar eller utrymme i lagförslagens mening.

Gränsdragningen mellan förvar och utrymme kan i vissa fall medföra svårigheter. Följande allmänna synpunkter, som ansluter sig till vad utredningen anfört i detta avseende kan lämnas.

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

Liksom i utredningens förslag avses med *granskningsman* enligt lagförslaget två kategorier av tjänstemän.

Till den första kategorin hänförs tjänsteman som har att övervaka granskningar inom sitt verksamhetsområde. Förebilden till denna beskrivning finns i 56 § 3 mom. tredje stycket TL. Vem som på grund av sin tjänst har befogenhet som granskningsman framgår således inte av lagförslaget utan av arbetsordning eller instruktion för den ifrågavarande myndigheten. Skattecheferna och enhetscheferna vid länsstyrelsernas skatteavdelningar tillhör den kategori av tjänstemän, som utan särskilt förordnande har granskningsmans befogenheter enligt lagförslaget. Detsamma gäller de tjänstemän inom RSV:s olika avdelningar, som i sin tjänst har motsvarande funktioner. Även chefen för lokal skattemyndighet, chefen för riks försäkringsverkets revisionssektion och motsvarande befattningshavare inom tillämpningsområdet i övrigt är på grund av sin tjänst granskningsmän i lagförslagens mening. Av orden "i sin tjänst" följer att taxeringsnämndsordförande inte är granskningsman enligt lagförslaget.

I den andra kategorin av granskningsmän innefattas "den som särskilt har förordnats att vara granskningsman enligt denna lag". Vilka tjänstemän som skall ha sådant förordnande får bestämmas i administrativ ordning. Det förutsätts att förordnande ges endast den som har särskild erfarenhet av och tillräcklig utbildning för granskningsarbete. Alla de som är revisorer eller har motsvarande befattning inom skatte- och avgiftssystemet bör således inte automatiskt förordnas till granskningsmän enligt lagförslaget. Inget hindrar att förordnande att vara granskningsman avser ett särskilt granskningsärende.

De statligt anställda revisorerna inom lagförslagets tillämpningsområde, vilka har större erfarenhet av granskningsarbete, avses i första rummet kunna erhålla förordnande enligt paragrafen. Eftersom personalen hos de lokala skattemyndigheterna även sysslar med granskningsverksamhet är det vidare möjligt att ge erfarna tjänstemän hos dessa myndigheter uppgiften att vara granskningsman. Självfallet gäller motsvarande för andra tjänstemän med liknande arbetsuppgifter inom skatte- och avgiftsområdet i övrigt. Slutligen synes också annan offentligt anställd granskningspersonal, t. ex. de kommunala taxeringsrevisorerna, kunna få sådant förordnande om deras erfarenhet och utbildning anses tala för detta.

3 §

Paragrafen beskriver verkställigheten av de tre säkringsåtgärderna beslag, försegling och eftersökning. De villkor som måste föreligga för beslut om säkringsåtgärd eller verkställighet av sådant beslut finns i 4-8 §§ resp. 9-14 §§.

En viktig grundsats är att de olika säkringsåtgärderna kan användas var för sig eller i kombination med varandra. Försegling eller eftersökning får således tillgripas utan att beslag av bevismedel måste följa. Å andra sidan kan beslag ske utan föregående eftersökning. Till skillnad från gällande handräckningslag görs således en klar skillnad mellan de olika åtgärder som får tillgripas för att få tillgång till bevismaterial.

Lagförslaget överensstämmer fransett en ändring i beskrivningen av beslag med utredningens motsvarande författningsbestämmelse.

Beslag verkställs genom att bevismedel omhändertas. I normalfallet sker detta genom att det beslagtagna bevismedlet förs från förrättningsplatsen. Det är dock möjligt att under vissa omständigheter lämna bevismedlet kvar på platsen men det måste då med stöd av bestämmelserna i 6 § andra stycket förseglas.

Beslag får avse endast bevismedel. Genom en särskild bestämmelse i 13 § andra stycket är det dock möjligt för förrättningsmannen att vid beslag omhänderta även förvar, som behövs för bevismedlet, utan att beslut om beslag behöver fattas. Om däremot förvaret som sådant är att hänföra till

begreppet bevismedel, t. ex. en pärm eller behållare med viss text, skall beslutet givetvis omfatta också förvaret.

Försegling verkställs genom att förvar eller utrymme förses med sigill eller liknande förslutning. Det bör uppmärksammas att ett bevismedel inte kan förseglas. För att åtgärden skall få avsedd verkan – dvs. utgöra skydd mot bevisförvanskning – krävs att bevismedlet innesluts i ett förvar eller utrymme som förses med lämplig förslutning.

Allmänt kan sägas att förseglingen skall göras så att förvar eller utrymme inte kan öppnas på normalt sätt utan att förslutningen bryts. Närmare bestämmelser om åtgärdens praktiska genomförande förutsätts bli utfärdade i administrativ ordning. I sammanhanget kan understrykas att förseglingen har rättslig verkan även om förslutningen anbringats så att det är möjligt att ta sig in i förvaret eller utrymmet utan att det märks av yttre omständigheter.

Eftersökning verkställs på så sätt att förvar eller utrymme genomsöks för efterforskande av bevismedel. Institutet motsvarar i princip "eftersökande" enligt handräckningslagen. Ett utmärkande drag för båda dessa institut är att de på verkställighetsplanet innebär betydligt mindre ingripande åtgärder mot den enskilde än vad straffprocessuell husrannsakan kan medföra.

Eftersökning kan vara mer eller mindre omfattande. Åtgärden kan sättas in mot ett kontor med flera rum, vilka då samtliga genomsöks för efterforskande av bevismedel, eller avse ett enstaka förvaringsställe, t. ex. skåp eller väska.

Meningen är att eftersökning i regel skall tillgripas för att få fram "dolda" bevismedel. För att ta hand om material som förvaras öppet – t. ex. räkenskaper på ett bord, i en hylla eller i ett skåp med öppen dörr – behövs beslut om eftersökning endast om granskningsmannen inte tillåts undersöka om materialet i fråga är att anse som bevismedel. Normalt torde dock eftersökning bli aktuell främst i sådana situationer där granskningsmannen vägras tillträde till ett stängt rum eller ett tillslutet skåp. Om rummet eller skåpet är låst saknar härvidlag betydelse.

Det kan här erinras om att den som rubbar beslagtagna föremål, tar bort myndighets försegling eller olovligen öppnar vad myndighet tillslutit enligt 17 kap. 13 § första stycket brottsbalken döms till böter eller fängelse för överträdelse av myndighets bud. Vidare bör beaktas att den som vägrar förrättningsman inträde, som denne äger fordra, döms till böter enligt lagrummets andra stycke.

8.6.3 Villkor för beslut

Lagförslaget innehåller i 4–7 §§ bestämmelser om de villkor som måste föreligga för att beslut om användning av säkringsåtgärd skall få fattas. Under rubriken inbegrips även 8 § som reglerar förutsättningarna för hävning av ett sådant beslut.

4 §

Bestämmelsen i 4 § avser att beslut angående säkringsåtgärd – dvs. att använda eller häva en sådan åtgärd – får fattas utan att den som berörs av beslutet dessförinnan har hörts i ärendet.

Paragrafen inskränker förvaltningsmyndighets och förvaltningsdomstols allmänna skyldighet att före ärendets eller målets slutliga avgörande ta kontakt med part. Denna skyldighet regleras eljest i 15 § förvaltningslagen resp. 10 § förvaltningsprocesslagen och behöver enligt dessa lagrum inte iakttagas om det kan befaras att genomförandet av beslutet i ärendet annars skulle avsevärt försvåras resp. att underrättelse skulle avsevärt försvåra genomförandet av beslut i målet. Det ligger i sakens natur att situationer av nu nämnt slag ofta föreligger i ärenden där säkringsåtgärder aktualiseras. Genom förevarande bestämmelse i lagförslaget kan emellertid kommunikation underlätas även i andra fall. Ett beslut om säkringsåtgärd kräver på ett undantag när – försegling enligt 6 § – att det föreligger risk för att granskningen saboteras. Denna risk kan vara mer eller mindre uttalad men behöver inte vara så påtaglig som uttrycket ”avsevärt försvåras” i de nämnda förvaltningslagarna ger vid handen.

Bestämmelserna i denna paragraf markerar att kommunikation med motparten i varje fall inte bör företas före beslutsfattandet när sabotagerisk bedöms föreligga.

Villkoren för att beslut om säkringsåtgärd skall få fattas har utformats så att beslutet oftast inte aktualiseras förrän en akut fara uppstått för den fortsatta granskningen exempelvis genom den granskades yttranden och beteenden i övrigt vid kontakt med honom i telefon eller vid personligt sammanträffande i hans verksamhetslokaler. Ibland kan det då vara möjligt att med den granskade diskutera ett eventuellt beslut om säkringsåtgärd men så är långtifrån alltid fallet. Även en sabotagerisk som inte bedöms vara så stor att granskningen skulle avsevärt försvåras om kommunikation ägde rum är nämligen tillräcklig för att en mer formell kontakt med den granskade bör underlätas. De bestämmelser som reglerar villkoren för verkställighet av beslut om säkringsåtgärd visar emellertid att sådan kontakt i regel kommer att tas innan verkställigheten genomförs. Det framgår av 10 § lagförslaget.

5 §

I paragrafen beskrivs de villkor som måste föreligga för att beslut om beslag skall få fattas. Som tidigare nämnts kan ett sådant beslut avse endast bevismedel.

Den första förutsättningen för beslut är att det föreliggande bevismaterialet kan hänföras till bevismedel. Som tidigare nämnts kan ett visst material vara bevismedel även om det inte har någon betydelse för granskningen.

För att beslut om beslag skall få fattas krävs vidare att ”bevismedlet icke tillhandahålles granskningsmannen eller att risk föreligger att det kom-

mer att undanhållas eller förvanskas”.

Ett beslut om beslag av bevismedel, som inte överlämnas på granskningsmannens begäran, behöver inte grunda sig på ett antagande att vederbörande söker förhala eller på annat sätt försvåra granskningen. Det är tillräckligt att han faktiskt inte tillhandahåller bevismedlet. Bestämmelserna om granskning föreskriver i allmänhet att bevismedel skall tillhandahållas utan dröjsmål.

Den s. k. sabotagerisken – dvs. det andra ledet av den nu behandlade förutsättningen – kan ta sig olika uttryck. Den granskade lämnar exempelvis en mer eller mindre trovärdig förklaring till varför han inte kan ställa ett visst bevismedel till granskningsmannens förfogande enligt dennes önskemål. För att ett beslut om beslag i en sådan situation skall få fattas måste det kunna konstateras att sabotagerisk föreligger. I regel ger omständigheterna vid den tidpunkt när den granskade begär anstånd tillräckligt underlag för en sådan prövning. Påstår den granskade eller företrädare för honom att det behövs tid för att exempelvis iordningställa bokföring – något som inte är ovanligt – kan ofta förvanskingsrisk enligt lagrummets mening anses vara för handen.

Vid prövningen av om sabotagerisk föreligger kan myndighetens tidigare erfarenheter av den person, som man har att göra med, eller dennes yttranden eller beteenden i övrigt vid tidigare kontakter med myndigheten ha betydelse. En hastig genomgång av bokföringsmaterialet kan också ge skäl för antagandet att förvanskingsrisk föreligger.

Beslut om beslag kan även avse bevismedel som överlämnats frivilligt till granskningsmannen. En sådan situation kan uppstå om den granskade kräver att visst räkenskapsmaterial skall återställas till honom. Han åberopar kanske bestämmelser – t. ex. 56 § 3 mom. TL, 9 § FFL – som säger att räkenskapshandlingar skall ”återställas så fort ske kan”. Finns det anledning anta att materialet i så fall kommer att förvanskas eller undanhållas den fortsatta granskningen eller en kommande process vid skattedomstol så är förutsättningarna för beslut om beslag uppfyllda.

Den omständigheten att den granskade inte efterkommer en anmaning att lämna visst material ifrån sig på det sätt som granskningsmannen har begärt behöver självfallet inte i alla situationer innebära att s. k. sabotagerisk föreligger. Anför han rimliga skäl för att bevismaterialet inte har tillställts granskningsmannen enligt dennes önskemål bör man i regel kunna avvakta med beslut. Ytterst är det emellertid här liksom i övriga sammanhang en fråga om bedömning från fall till fall.

6 §

Paragrafen innehåller villkoren för beslut om försegling. Denna åtgärd får avse förvar eller utrymme men inte bevismedel som sådant. Detta har närmare behandlats i specialmotiveringen till 3 §.

Första stycket behandlar två skilda fall, då beslut om försegling får fattas.

Enligt lagrummets *första punkt* får beslut om försegling fattas om följande tre villkor är uppfyllda.

Enligt det första villkoret skall det vara fråga om ett förvar eller utrymme, som granskningsmannen inte får tillåtelse att genomsöka. Den granskade eller annan som berörs av förrättningen kan visa sin inställning till saken på många olika sätt. Granskningsmannen vägras exempelvis att öppna ett skåp eller att över huvud taget komma in på ett kontor. Det kan också vara så att han visserligen får uppehålla sig i ett visst rum men att det klart sägs ifrån att han inte har rätt att ens göra en preliminär besiktning av det material som förvaras där. Någon ställer sig hindrande i vägen för granskningsmannen när denne förklarar att han vill öppna ett visst skåp eller gå in i ett annat rum. Det kan alltså vara fråga om ett yttrande eller ett beteende som gör det klart för granskningsmannen att han inte får fortsätta sin kontrollverksamhet på platsen. Ibland kan det vara svårt att avgöra om tillåtelse att granska innehållet i ett förvar eller utrymme föreligger. Inte sällan kan granskningsmannen i en sådan situation få ett klarläggande besked genom att antyda möjligheten av en förseglingsåtgärd. Ett annat fall, där granskningsmannen kan få anledning att överväga beslut om försegling, föreligger då han vid besök hos den granskade inte träffar någon person som anser sig som behörig att låta honom komma in i ett utrymme eller öppna ett förvar.

Det andra villkoret för försegling är uppfyllt om det skäligen kan antas att bevismedel finns i det förvar eller utrymme, som granskningsmannen vägras att genomsöka. Omständigheterna i det särskilda fallet skall tala för att bevismedel finns i förvaret eller utrymmet.

Ofta är förvaret eller utrymmet av det slaget – t. ex. ett skrivbord, kassaskåp, kontorsrum – att man redan därigenom skäligen kan anta att bevismedel bör finnas där. Den omständigheten att den som berörs av ett eventuellt förseglingsbeslut inte kan ange någon rimlig orsak till att granskningsmannen vägras tillträde till ett visst förvar eller utrymme eller förbjuds att närmare undersöka exempelvis handlingar, som ligger öppet i ett rum, är nog många gånger ett fullt tillräckligt skäl för ett beslut om försegling. Detsamma gäller om omständigheterna talar för att den granskade genom att hålla sig undan söker förhala eller på annat sätt försvåra en påbörjad granskning.

Den tredje förutsättningen för beslut om försegling i den nu föreliggande situationen är den att eftersökning inte kan genomföras omedelbart. Det kan exempelvis av arbetstekniska skäl vara omöjligt att omedelbart verkställa en mer omfattande eftersökning fastän ett beslut härom i och för sig kan fattas utan omgång. Det kan också vara så att granskningsmannen har anledning sätta i fråga om inte ett visst utrymme är att hänföra till privatsektorn, där det krävs domstolsbeslut för att eftersökning skall få äga rum. Gransk-

ningsmannen kan också stå inför behovet att utverka tillstånd till eftersökning i privatutrymmen. Under sådana omständigheter har han att tillgripa försegling i avvaktan på att eftersökning kan ske. Situationen kan också vara sådan att granskningsmannen för tillfället bör avstå från en så ingripande åtgärd, som eftersökning många gånger kan innebära, och i stället använda sig av försegling.

I paragrafens första stycke *andra punkten* föreskrivs att beslut om försegling får fattas om bevismedel inte lämpligen kan föras från den plats, där det har påträffats. Förseglingsåtgärden får här närmast ses som en form av arbetstekniskt hjälpmedel. Villkoren för beslut om försegling i den nu behandlade situationen kan sägas vara av två slag.

För det första måste det kunna avgöras att bevismedel i lagens mening finns i förvaret eller utrymmet. Om det kan fastställas att visst befintligt material utgör bevismedel hindras inte beslut om försegling av att åtskilligt annat material finns i förvaret eller utrymmet i fråga.

Det andra villkoret för beslut om försegling enligt första stycket *andra punkten* är att bevismedel "inte lämpligen kan föras från den plats, där det har påträffats". Den granskade eller annan som berörs av granskningen förebär t. ex. skäl för att få granskningsmannen att tillfälligt avbryta en pågående första genomgång av ett större räkenskapsmaterial i den granskades lokaler. Granskningsmannen kan då besluta om den mindre ingripande åtgärden försegling i stället för att tillgripa beslag eller eftersökning. Det kan också vara så att granskningsmannen har vissa misstankar om att den granskade ämnar förvanska eller undanhålla bevismaterial men samtidigt finner att han med hänsyn till den enskildes intressen inte bör ta bevismedel i beslag därför att dessa då i normalfallet måste föras från platsen. Det kan då ibland vara lämpligare att fortsätta arbetet i den granskades lokaler och därvid förlita sig på den säkerhet som förseglingsinstitutet ger. Ett annat fall är för handen när granskningsmannen direkt vägras att ta med sig bevismaterial men förhållandena talar för att granskningen kan genomföras om den åtminstone tills vidare kan företas i den granskades egna lokaler. Det kan vidare visa sig praktiskt omöjligt för granskningsmannen att omedelbart transportera bort ett mera omfattande bevismaterial som har överlämnats frivilligt.

Sammanfattningsvis kan sägas att beslut om försegling i de nu föreliggande situationerna i praktiken ofta kommer att grunda sig på en viss s. k. sabotagerisk trots att sådan risk inte uttryckligen har angetts som villkor för bestämmelsens tillämpning. Inte sällan torde beslutet kunna motiveras av att det granskningsarbete, som av en eller annan anledning utförs i den granskades egna lokaler, bör från säkerhetssynpunkt i möjligaste mån vara likställt med det fall då arbetet utförs på granskningsmannens tjänsterum.

Enligt paragrafens *andra stycke* skall beslut om försegling av förvar eller utrymme, där beslagtaget bevismedel finns, fattas om bevismedlet lämnas

kvar hos innehavaren. Det är här fråga om en obligatorisk förseglingssituation som uppstår så snart ett beslagtaget bevismedel lämnas kvar hos den granskade eller ombud för honom. Förseglning måste då ovillkorligen ske. Den verkställs på så sätt att bevismedlet placeras i ett förvar eller utrymme som förseglas.

Eftersom verkställighet av beslut enligt 12 § första stycket skall genomföras så att den innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av förrättningen bör förseglingsbeslutet i första hand avse förvar. Ibland kan det dock av praktiska skäl vara lämpligt att besluta om förseglning av ett utrymme även om det beslagtagna materialet i och för sig skulle kunna rymmas i ett förvar.

Förseglingsbeslutet behöver inte omfatta just det förvar eller utrymme, där det beslagtagna bevismedlet påträffats, även om det i regel faller sig naturligt. I och med beslaget disponerar nämligen innehavare inte längre över bevismedlet, varför det kan flyttas till annat förvar eller utrymme. Självfallet måste det därvid vara fråga om ett förvar eller utrymme, som bevismedlets innehavare eller ägare förfogar över men det kan också avse ett förvar som granskningsmyndigheten tillfälligt ställer till förfogande.

Beslagtaget bevismedel får lämnas kvar hos innehavaren endast om särskilda skäl föreligger. Det framgår av 13 § lagförslaget. Därmed avses främst arbetstekniska skäl. Det kan t. ex. vara onödigt eller förenat med svårigheter att transportera ett omfattande material till myndighetens lokaler. Särskilt gäller det om förrättningen antas kunna slutföras under en relativt kort tidrymd.

Beslut om förseglning i samtliga nu behandlade tre situationer avser alla typer av förvar och utrymmen. Beslutet är alltså inte begränsat till utrymmen, som används för den granskades verksamhet eller till förvar, som finns i sådana utrymmen, i offentlig lokal hos myndighet eller på allmän plats. Även privatutrymmen och andra utrymmen eller förvar, som allmänt sett saknar anknytning till den granskades verksamhet, får under angivna förutsättningar förseglas.

7 §

Paragrafen anger villkoren för beslut om eftersökning. Sådant beslut kan avse förvar eller utrymme och ger granskningsmannen möjlighet att få tillgång till "dolda" bevismedel. Bestämmelserna har utformats så att beslutets omfattning skall kunna anpassas till den föreliggande situationens krav. I motsats till vad som gäller för beslut enligt handräckningslagen, vilket i princip avser alla förvar och utrymmen tillhöriga den person beslutet riktar sig mot, skall i beslut om eftersökning uttryckligen anges de utrymmen eller förvar där eftersökning avses skola ske.

Paragrafen motsvaras i huvudsak av 7 § utredningens lagförslag. Vissa sakliga och redaktionella ändringar har företagits.

Första stycket anger villkoren för beslut om eftersökning i två olika ka-

tegorier av utrymmen nämligen den granskades verksamhetslokaler och vissa tredjemanslokaler med anknytning till den granskades verksamhet samt i förvar, som påträffas i de nu nämnda utrymmena, i myndighets lokal eller på allmän plats.

Den första kategorin omfattar de utrymmen som den granskade använder för sin verksamhet. Begreppet verksamhet skall ges en vidsträckt tolkning. Därmed avses inte endast förvärvsverksamhet i trängre mening utan i princip alla aktiviteter för vilka det föreligger uppgiftsskyldighet till ledning för fastställande av skatt, tull eller avgift enligt de i 1 § nämnda författningarna. Vid taxeringsrevision eller annan granskning enligt TL ingår i begreppet verksamhet allt som kan hänföras till någon av de förvärvskällor som nämns i kommunalskattelagen (1928:370). Motsvarande tolkning av begreppet verksamhet skall göras vid andra typer av granskningar, för vilka lagförslaget gäller. Till verksamhet i lagrummets mening räknas givetvis även skyldigheten att föra och bevara räkenskaper eller annat grundmaterial.

Med vilken rätt den granskade disponerar över utrymmet i fråga saknar betydelse i detta sammanhang. Det avgörande är att han använder utrymmet för sin verksamhet. Att det även nyttjas av annan fråntar således inte utrymmet dess karaktär av verksamhetslokal för den granskades räkning. Ett kontorsrum som den granskade hyr tillsammans med annan utgör således verksamhetsutrymme i nu angiven mening. Detsamma gäller exempelvis banklokal, där den granskade hyr bankfack som han använder för verksamheten.

Om utrymmet endast tillfälligt används för verksamheten, kan det inte anses vara nu avsett verksamhetsutrymme. Fall kan dock tänkas där en motsatt bedömning får göras. Har t. ex. räkenskapshandling under en längre tidrymd förvarats i den granskades bostad, vilken han normalt inte använder för sådant ändamål, bör förvaringsutrymmet anses som verksamhetsutrymme i lagrummets mening.

Den andra kategorin utrymmen som avses i första stycket utgörs av sådana utrymmen som "yrkesmässigt användes av annan som har uppdrag för den granskade i dennes verksamhet". Utrymmet måste utnyttjas av tredje man på ett yrkesmässigt sätt. Han skall normalt utföra arbete där mot vederlag. Om han gör detta som självständig rörelseidkare eller i egenskap av arbetstagare är däremot utan betydelse i sammanhanget. Det krävs att tredje man "har uppdrag för den granskade i dennes verksamhet". Det kan här vara fråga om ett uppdrag av stadigvarande eller tillfällig natur, som föreligger när granskningen sker.

Ett beslut enligt första stycket fordrar vidare att det finns "grundad anledning antaga" att utrymmet i fråga används för nu angivna ändamål. Det skall föreligga en hög grad av sannolikhet för att så är fallet. Ett visst mått av tveksamhet i detta avseende får dock finnas.

I allmänhet torde förhållandena vara sådana att det inte uppstår någon tvist med den granskade om vilken typ av utrymme det är fråga om. Påstår

t. ex. den granskade att ett visst rum som har direkt förbindelse med övriga utrymmen i en kontorsvåning inte används för hans verksamhet kan nog i regel kravet på "grundad anledning" anses uppfyllt så länge den granskade inte lämnar en rimlig förklaring till sitt påstående. Särskilt när det gäller förvaring av räkenskapsmaterial kan det dock ibland vara svårt att avgöra om "grundad anledning" skall anses föreligga. Enbart den omständigheten att den granskades räkenskaper inte finns i hans verksamhetslokaler, kan inte anses vara tillräckligt för att man skall ha grundad anledning anta att materialet förvaras i den granskades privatbostad. Finns inte andra omständigheter, som också pekar i den riktningen, bör privatbostaden inte hänföras till verksamhetsutrymmen enligt paragrafens första stycke. Eftersökning bör i sådant fall förutsätta beslut enligt lagrummets andra stycke.

Den omständigheten att grundad anledning finns för att anta att exempelvis bevismedel normalt förvaras i den granskades privatbostad, innebär inte att alla utrymmen i bostaden anses vara verksamhetsutrymmen. Beslutet måste rikta sig mot ett bestämt rum eller förvar i bostaden. Om underlag för sådant beslut saknas kan eftersökning beslutas endast enligt andra styckets bestämmelser.

Första stycket innefattar också beslut om eftersökning i förvar, som påträffats i utrymmen av nu angett slag, i myndighets lokal eller på allmän plats. Vem som är ägare till förvaret eller av annat skäl förfogar över detta saknar betydelse om villkoren för beslut om eftersökning i förvaret är uppfyllda. Det är således möjligt att besluta om eftersökning i ett skåp eller en portfölj, som finns i exempelvis den granskades kontorslokaler, även om det är klart att förvaret tillhör tredje man.

För att beslut om eftersökning i förvar eller utrymme, som avses i första stycket, skall få fattas, måste ytterligare ett villkor vara uppfyllt. Det skall finnas en risk för att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas. Prövningen av denna sabotagerisk kan göras efter samma riktlinjer som angetts i specialmotiveringen till 5 §. Beslutsfattaren behöver inte såsom vid beslut om försegling enligt 6 § första stycket första punkten skäligen kunna anta att bevismedel finns just i det förvar eller utrymme som är föremål för hans beslut. Det är fullt tillräckligt att en allmän sabotagerisk kan konstateras. Därmed öppnas möjlighet att besluta om eftersökning i samtliga verksamhetsutrymmen och förvar av nyss angivna slag.

Andra stycket anger villkoren för beslut om eftersökning i utrymme, som inte kan hänföras till de i första stycket upptagna kategorierna av utrymmen, samt i förvar, som påträffas i sådant utrymme. Samma sabotagerisk som i första stycket måste föreligga men dessutom fordras för beslut att det finns "grundad anledning antaga" att bevismedel finns i utrymmet eller förvaret i fråga.

Till utrymme enligt andra stycket hänförs till att börja med alla utrymmen, som den granskade disponerar över men inte använder för sin verksamhet. Vidare innefattas vissa tredjemanslokaler. Det är här i första hand fråga

om sådana lokaler, som innehavaren inte använder yrkesmässigt. Hit räknas också tredjemanslokaler, som används yrkesmässigt men saknar sådan anknytning till den granskades verksamhet som avses i första stycket.

Ett utrymme är således att hänföra till andra stycket så snart det saknas grundad anledning anta att det används för sådana ändamål som anges i paragrafens första stycke. Gränsdragningen mellan första och andra styckets tillämpningsområden bör ske efter de huvudlinjer som anvisats i specialmotiveringen till första stycket. En riktpunkt för rättstillämpningen bör vara att vid tveksamhet anse andra stycket tillämpligt.

Andra stycket avser även beslut om eftersökning i förvar, som påträffas i sådant utrymme som där avses. Ett skåp i den granskades bostad är således att betrakta som förvar enligt andra stycket, så snart det saknas anledning anta att utrymmet där förvaret finns används för verksamhet enligt första stycket.

Uttrycket "grundad anledning" skall tolkas på samma sätt som motsvarande uttryck i paragrafens första stycke. Det behöver således inte vara fullt klarlagt eller styrkt att bevismedel finns i förvaret eller utrymmet i fråga men starka skäl skall tala för att det förhåller sig på det sättet.

8 §

I paragrafen föreskrivs att beslut om säkringsåtgärd skall omedelbart hävas när åtgärden inte längre behövs för att säkra bevisning. En säkringsåtgärd får således äga bestånd så länge det är nödvändigt från processuell synpunkt. Det innebär att beslut i princip kan vara i kraft fram till dess den pågående granskningen lett till ett lagakraftvunnet avgörande i beskattningsfrågan.

Bestämmelsen medför att beslutsfattaren och även den som ytterst är ansvarig för granskningsärendet måste noggrant följa ärendets utveckling så att beslutet hävs så snart skäl för att behålla det inte längre finns. Av behörighetsreglerna i 15 § framgår att varje granskningsman, som får besluta om säkringsåtgärd i granskningsärendet, även får besluta om hävning av sådan åtgärd.

Paragrafens utformning ger vidare vid handen att det inte finns någon skyldighet för beslutsfattaren att av och till ompröva om ett redan meddelat beslut alltjämt skall bestå. Den som berörs av beslutet är däremot oförhindrad att när som helst anföra besvär mot beslutet enligt 25 § lagförslaget.

De fall där hävningsbeslut måste fattas kommer att bli mer eller mindre vanliga beroende på vilken åtgärd det är fråga om.

Gemensamt för de tre säkringsåtgärderna är att hävningsbeslut omedelbart skall meddelas om lagliga förutsättningar för beslut inte längre föreligger men verkställighet av någon anledning ännu inte har skett. I en sådan situation får givetvis inte beslutet hållas "svävande" därför att man har anledning anta att skäl för säkringsåtgärden kommer att föreligga längre fram.

Ett beslut om beslag som har fattats därför att bevismedel inte tillhandahållits granskningsmannen behöver inte hävas förrän beskattningsmyn-

digheten inte längre behöver bevismedlet för bevisningen. Detsamma gäller om beslaget har grundats på sabotagerisk. Som tidigare nämnts sammanfaller den yttersta tidsramen för beslutets bestånd med det tillfälle då lagakraftvunnet avgörande föreligger i granskningsärendet. Fall kan givetvis tänkas där säkringsbehovet upphör tidigare. Självfallet skall då beslutet omedelbart hävas. I regel innebär det att bevismedlet genast skall lämnas tillbaka till ägaren, om inte de allmänna kontrollföreskrifterna – te. ex. 56 § 3 mom. tredje stycket TL -- ger myndigheten rätt att behålla det under viss tid.

Förseglingsinstitutet har som framgått utformats för att användas då mer ingripande åtgärder, såsom eftersökning med efterföljande beslag inte kan äga rum, eller som ett arbetstekniskt hjälpmedel. Av det skälet bör ett förseglingsbesluts praktiska genomförande noggrant beaktas. Bryts förseglingen av behörig person är beslutet i princip förbrukat. Ett nytt beslut krävs för att förvaret eller utrymmet i fråga ånyo skall kunna förseglas. Ett undantag regleras i 17 § lagförslaget. Där sägs att granskningsman äger tillfälligt avlägsna förslutning som anbringats på grund av beslut om försegling.

Beslut om eftersökning är förbrukat så snart någon form av verkställighet på grundval av beslutet ägt rum. Att genomföra flera sådana förrättningar i samma utrymme eller förvar på grund av ett och samma beslut bör således inte vara möjligt. Det gäller oavsett om förrättningen har gett önskat resultat eller inte.

Ett beslut om säkringsåtgärd gäller oavsett om straffprocessuellt tvångsmedel har beslutats i ärendet. Det framgår av 27 § lagförslaget. Den omständigheten att allmän åklagare har beslutat ta vissa handlingar, som utgör bevismedel i lagförslagens mening i beslag, medför således inte att ett tidigare fattat beslut om skatterättsligt beslag måste hävas. En liknande fråga kommer att behandlas i kommentaren till 27 §.

8.6.4 Villkor för verkställighet

9 §

Paragrafen saknar motsvarighet i utredningens lagförslag.

I första stycket föreskrivs att beslut angående säkringsåtgärd får verkställas omedelbart. Den bestämmelsen ger uttryck för en allmän princip om verkställighet av processuella tvångsmedel som gäller inom vår lagstiftning.

Enligt 15 § tredje stycket lagförslaget skall den som har att övervaka granskningen överpröva beslut om säkringsåtgärd, som har fattats av särskilt förordnad granskningsman. Beslut, som skall överprövas, får verkställas även om överprövning inte har skett. Den omständigheten att besvär har anförts mot ett beslut om säkringsåtgärd medför heller inte att verkställighetsmyndigheten måste avvakta med förrättningen. Den domstol, som har att

pröva sådana besvär, äger givetvis med stöd av 28 § förvaltningsprocesslagen förordna att det överklagade beslutet tills vidare inte skall gälla och därmed hindra omedelbar verkställighet.

I *andra stycket* anges att länsskatterätts beslut om eftersökning i utrymme eller förvar, som avses i 7 § andra stycket, får verkställas även om det vid förrättningen framgår att fråga är om utrymme eller förvar enligt paragrafens första stycke. Bestämmelsen innebär att förrättningsmannen inte behöver avbryta verkställighet av länsskatterätts beslut om eftersökning därför att han under förrättningens gång får klart för sig att det utrymme som beslutet avser i själva verket är ett verksamhetsutrymme. Något nytt beslut om eftersökning behöver inte fattas för att förrättningen skall få fortsätta.

10 §

Paragrafen motsvaras av 9 § i utredningens förslag. Vissa sakliga och redaktionella ändringar har företagits.

I *första stycket* föreskrivs att den granskade skall beredas tillfälle att inställa sig till förrättning, innan verkställighet av beslut om säkringsåtgärd äger rum. Möjlighet att närvara skall också beredas annan hos vilken verkställighet skall ske.

Att fastställa vem den granskade är bereder i allmänhet inga svårigheter. Vad avser juridisk person är det tillräckligt att någon legal ställföreträdare kallas till förrättningen. Sker förrättningen i ett handelsbolags lokaler är det således tillräckligt att en av bolagsmännen bereds tillfälle att närvara. Med den granskade eller legal ställföreträdare för honom kan däremot inte jämsättas person, som lever i familjegemenskap med den granskade eller på grund av fullmakt eller anställningsförhållande äger företräda honom i skilda sammanhang.

I regel torde det inte heller medföra några svårigheter att avgöra hos vem eller vilka en förrättning skall äga rum. Är det fråga om eftersökning i kontorsutrymmen som hyrs gemensamt av flera kan det emellertid bli fråga om att kalla alla, som har dispositionsrätt till lokalerna, och således inte bara den som är föremål för granskningen.

Den granskade skall beredas tillfälle att närvara även om förrättningen inte äger rum i hans egna lokaler. Företas beslag av räkenskapsmaterial, som den granskade förvarar hos sin revisor i dennes verksamhetslokaler, måste således både revisorn och den granskade i princip ges möjlighet att inställa sig. Det sagda gäller givetvis också vid verkställighet av säkringsåtgärderna försegling och eftersökning.

Lagrummet anvisar inte på vad sätt de nu angivna personerna skall beredas tillfälle att inställa sig. Skriftlig kallelse är alltså inte nödvändig. Eftersom det ofta är fråga om en mer eller mindre uttalad sabotagerisk från den granskades eller annan inblandad persons sida, skulle en underrättelse i förväg

många gånger äventyra verkställigheten. Det bör därför normalt vara tillräckligt att förrättningsmannen först på platsen för verkställigheten tar direkt personlig kontakt med berörda personer eller söker komma i förbindelse med dem.

Andra stycket gör det möjligt att under vissa omständigheter verkställa beslut om säkringsåtgärd trots att varken den granskade eller den hos vilken förrättningen skall ske eller legal ställföreträdare för dessa personer är närvarande. Förutsättningarna är något olika beroende på om det är fråga om verksamhetslokaler eller sådana utrymmen, som avses i 7 § andra stycket.

Verkställighet av beslag och försegling samt av eftersökning i sådana utrymmen och förvar, som avses i 7 § första stycket – dvs. verksamhetslokaler och förvar i sådana lokaler, i myndighets lokal eller på allmän plats – får ske i enskild parts frånvaro under förutsättning att denne inte utan nämnvärt uppskov kan kallas till förrättningen eller inställa sig till denna. Ett ytterligare villkor för verkställighet är att ett särskilt tillkallat vittne är närvarande vid förrättningen.

Det ankommer på förrättningsmannen att konstatera om hinder föreligger för verkställighet i enskild parts frånvaro. Att närmare ange vad som generellt skall anses som "nämnvärt uppskov" är inte möjligt. Uttrycket avser emellertid göra klart att det i normalfallet endast får röra sig om någon eller några timmars dröjsmål. Kan förrättningsmannen under den tiden exempelvis inte klarlägga var den granskade befinner sig eller visar det sig att denne vistas på avlägsen ort eller utomlands, får det i allmänhet anses att förrättningen kan påbörjas. Har man vid kontakt med den frånvarande fått veta att denne genast kommer att inställa sig, kan det emellertid finnas skäl att dröja något längre om det bedöms vara fråga om ett befogat uppskov. Särskilt vid verkställighet av mer ingripande eftersökningsåtgärder bör den granskades intresse av att närvara tillgodoses i största möjliga utsträckning. En situation av nu angett slag kan tillfälligtvis lösas på så sätt att försegling tillgrips i avvaktan på de tillkallade personernas ankomst.

Sker verkställighet i enskild parts frånvaro måste särskilt tillkallat vittne vara närvarande under förrättningen. Med uttrycket "särskilt tillkallat vittne" markeras att biträde till granskningsmannen eller förrättningsmannen inte kan fungera som vittne. I stället skall tillkallas någon som inte är direkt inblandad i granskningsärendet på det allmännas sida. Många gånger torde saken kunna lösas så att någon familjemedlem eller anställd förklarar sig villig att fungera som vittne.

De nu behandlade villkoren för verkställighet i enskild parts frånvaro gäller även i fråga om eftersökning i utrymme eller förvar, som avses i 7 § andra stycket. I sådana fall fordras för verkställighet dessutom att det kan antas att den granskade eller annan söker förhåla granskningen eller att den av annat skäl kommer att försenas. Det måste således föreligga antingen en risk för förhållning av ärendet eller att detta av någon annan orsak försenas i högre grad än vad uttrycket "nämnvärt uppskov" enligt

första stycket ger vid handen. Redan den omständigheten att den granskade håller sig undan eller i telefon eller genom annan person anger mindre trovärdiga förklaringar till att han inte kan komma inom rimlig tid, bör i regel vara tillräcklig grund för att förrättningen omedelbart skall kunna påbörjas. Ytterst är det här som i andra sammanhang fråga om en avvägning mellan den enskildes befogade intressen och kravet på effektivitet.

11 §

I paragrafen föreskrivs att den granskade och annan hos vilken verkställighet sker äger tillkalla vittne. Förrättningen får dock inte uppehållas i onödan i väntan på att sådant vittne skall kunna inställa sig. Frånsett en redaktionell ändring överensstämmer bestämmelserna med 10 § i utredningens lagförslag.

Paragrafen avser bl. a. att ge den enskilde möjlighet att anlita sakkunnigt biträde vid förrättningen. Önskemål att viss bestämd person skall tillkallas bör därför om möjligt villföras. Förrättningen får dock inte uppehållas i onödan därför att personen i fråga inte kan inställa sig utan dröjsmål. Uttrycket "i onödan" markerar att förrättningsmannen bör ta viss hänsyn till sådana önskemål men att önskemålen objektivt sett skall ha viss tyngd. Självfallet väger den enskildes intressen tyngre ju mer ingripande förrättningsåtgärder det är fråga om.

Till skillnad från vad som gäller enligt 10 § utgör frånvaro av här avsett vittne inte något hinder för att verkställigheten påbörjas. Däremot bör den i regel inte avslutas förrän det begärda vittnet är närvarande. Även i dessa situationer torde många gånger en tillfällig förseglingsåtgärd kunna minska tiden för förrättningens genomförande. Endast när omständigheterna klart talar för att det är fråga om förhållningsförsök från den enskildes sida bör förrättningen genomföras i sin helhet utan att det begärda vittnets ankomst avvaktas.

12 §

Paragrafen har vissa detaljföreskrifter om hur förrättningsmannen skall verkställa beslut om säkringsåtgärd.

Första stycket anger att verkställighet skall genomföras så att den innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av förrättningen. Vidare sägs att skada inte får orsakas på egendom men att lås och annan stängningsanordning får brytas. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med föreskrifterna i 11 och 13 §§ utredningens lagförslag.

Uttrycket "synnerlig olägenhet" i utredningens förslag har bytts ut mot "minsta möjliga olägenhet". Bestämmelsen har utformats positivt. Det ligger nämligen i sakens natur att en förrättning av det slag det här är fråga om oftast innebär viss olägenhet för den enskilde. Vilken grad av hänsyn som i praktiken kan tas till den enskildes intressen får bedömas utifrån omständigheterna i det särskilda fallet. Sådana faktorer som verkställighets-

åtgärdernas omfattning, förrättningsplatsens karaktär, tidpunkten för förrättningen och liknande förhållanden spelar därvid in. En huvudprincip bör vara att man söker genomföra verkställigheten så att den tilldrar sig minsta möjliga uppmärksamhet från utomståendes sida.

I första stycket anges vidare ramen för det fysiska våld som får användas vid verkställighet av beslut om säkringsåtgärd. Förrättningsmannen får endast bryta lås eller annan stängningsanordning. Andra fysiska ingrepp som kan medföra egendomsskada får inte göras. Bestämmelserna medger inte heller någon form av kroppsvisitation. Av 16 § andra stycket framgår att brytandet av lås eller annan stängningsanordning är förbehållet kronofogdemyndighetens personal. I de situationer där granskningsmannen fungerar som förrättningsman kan fysiskt våld inte komma i fråga. Självfallet äger förrättningsmannen – oavsett om han är granskningsman eller tillhör kronofogdemyndighetens personal – flytta möbler och andra tillhörigheter under verkställighetens genomförande. Såsom utredningen framhållit är emellertid situationen inte sällan labil vid mera omfattande förrättningar, varför det redan av det skälet oftast är mest lämpligt att redan från början låta kronofogdemyndigheten verkställa ingripande beslut.

I paragrafens *andra stycke* föreskrivs att verkställighet av eftersökning i utrymme eller förvar enligt 7 § andra stycket inte får påbörjas mellan kl. 19 och kl. 8 utan medgivande av den som berörs av åtgärderna. Till skillnad från utredningens förslag har således dessa absoluta förrättningstider begränsats till eftersökningsåtgärder inom den privata sektorn.

13 §

I paragrafens *första stycke* sägs att bevismedel som har tagits i beslag får lämnas kvar hos innehavaren endast om särskilda skäl härför föreligger. Föreskriften överensstämmer med vad utredningen föreslagit med undantag för att orden "synnerliga skäl" bytts ut mot "särskilda skäl". Därmed motsvarar lagtexten bättre vad som avses med bestämmelsen. De situationer då beslagtaget bevismedel får lämnas kvar hos innehavaren har exemplifierats i specialmotiveringen till 6 §.

Paragrafens *andra stycke* föreskriver att vid verkställighet av beslag även förvar som behövs för bevismedlet får omhändertas. Även denna bestämmelse innebär en viss ändring i förhållande till utredningens förslag. Det förvar som får omhändertas behöver inte vara avsett just för det beslagtagna bevismedlet. Frågan om vilka förvar som därvid får tas i anspråk har behandlats i specialmotiveringen till 6 §. De allmänna verkställighetsreglerna i lagförslaget gäller givetvis också vid omhändertagande av sådant förvar.

14 §

I paragrafen föreskrivs att vid verkställighet av eftersökning i utrymme även förvar som påträffas där får genomsökas. Något särskilt beslut om eftersökning i ett visst förvar krävs under dessa förhållanden inte och detta oavsett om förvaret är avsett för utrymmet eller av ren tillfällighet finns där.

8.6.5 Behörighet att fatta och verkställa beslut

15 §

Bestämmelserna i denna paragraf överensstämmer, fränsett smärre ändringar, helt med 16 § i utredningens förslag. Behörigheten att fatta beslut angående säkringsåtgärd har således fördelats mellan länsskatterätt och granskningsman. Beslut som fattats av särskilt förordnad granskningsman skall omedelbart prövas av den som har att övervaka granskningen.

I *första stycket* behandlas i vilka fall som länsskatterätt fattar beslut om säkringsåtgärd. Det är här fråga om den granskades s. k. privatutrymmen och tredjemansutrymmen, som saknar anknytning till den granskades verksamhet, samt dessutom förvar som påträffas i sådana utrymmen.

Länsskatterätten beslutar om eftersökning i angivna utrymmen och förvar även om granskningsärendet som sådant inte tillhör dess kompetensområde. I detta avseende skiljer sig lagförslaget inte från gällande handräckningslag.

Det bör i sammanhanget uppmärksammas att länsskatterättens behörighet att besluta i angivna fall endast gäller frågan om användning av eftersökning. Domstolen äger inte förordna om hävning av ett sådant beslut i andra fall än vid besvär enligt 25 §.

Ärende enligt första stycket anhängiggörs genom att granskningsmannen inger en skriftlig framställning till domstolen. I och för sig är alla granskningsmän inom myndigheten i fråga behöriga att uppträda som part inför domstolen. Det ligger emellertid i sakens natur att framställningen i regel bör göras av någon i chefsställning eller att samråd med överordnad sker innan framställningen inges. Det förutsätts att anvisningar härom meddelas i administrativ ordning.

Andra stycket reglerar vem som är behörig att besluta i fråga om säkringsåtgärder i de fall som inte omfattas av första stycket. Det är här fråga om alla beslut om beslag och försegling samt dessutom om eftersökning, som avses i 7 § första stycket. Dessutom faller hävningsbeslut under granskningsmans kompetensområde oavsett vilken säkringsåtgärd det är fråga om.

Behörighetsreglerna i andra stycket medför givetvis inte hinder för överordnad till särskilt förordnad granskningsman att besluta på annat sätt än den sistnämnde granskningsmannen.

I *tredje stycket* finns bestämmelser om överprövning av särskilt förordnad granskningsmans beslut. Denna prövning är obligatorisk och omfattar alla

beslut i fråga om säkringsåtgärder, dvs. både beslut om användning av sådana åtgärder och om hävningsbeslut.

Enligt lagrummet åligger det den särskilt förordnade granskningsmannen att snarast möjligt anmäla de beslut som han har fattat till den som har att övervaka granskningen. Det ligger i sakens natur att anmälan bör ske så snart det av arbetstekniska skäl är möjligt. Beslutsfattaren behöver dock inte avvakta resultatet av överprövningen eller göra anmälan om beslutet innan han förordnar om verkställighet. En sådan ordning skulle många gånger äventyra säkringsåtgärdens effektivitet. Fall kan dock förekomma där det är lämpligt att invänta den överordnade befattningshavarens bedömning av beslutet eller överlämna frågan om beslut till denne. Bestämmelserna har utformats så att detta i och för sig är möjligt.

När anmälan kommit in från granskningsmannen skall den som har att övervaka granskningen omedelbart pröva om beslutet skall bestå. Prövningen skall ske från såväl materiell som formell synpunkt. Ett beslut måste fattas. Inget hindrar att vissa jämkningar företas i den underordnade tjänstemannens beslut.

Inom vissa sektorer av beskattningssystemet är bestämmelserna avfattade så att mer än en befattningshavare i sin tjänst har att övervaka en och samma granskning. Vem som skall företa överprövningar enligt tredje stycket i sådana fall bör bestämmas i administrativ ordning.

16 §

I paragrafen föreskrivs vem som är behörig att verkställa beslut om säkringsåtgärd. Paragrafen avser alla beslut. Huvudregeln är att kronofogdemyndighet verkställer beslut. Under vissa förutsättningar äger dock granskningsman vara förrättningsman. Bestämmelserna motsvarar innehållet i 17 § i utredningens förslag med ett tillägg och ett par ändringar. "Utmättningsman" har bytts ut mot "kronofogdemyndighet".

Enligt *första stycket* verkställer kronofogdemyndighet beslut om säkringsåtgärd på begäran av granskningsman. Därvid skall beslagtaget bevismedel snarast överlämnas till granskningsmannen.

Behörighet att begära kronofogdemyndighets medverkan tillkommer varje granskningsman inom den granskande myndigheten. I regel faller det sig emellertid naturligt att sådan framställning görs av den granskningsman, som har beslutat om säkringsåtgärden eller eljest är sysselsatt med granskningen.

En muntlig hemställan om kronofogdemyndighets medverkan är tillräcklig. Skriftlig framställning kan inte krävas. Inte sällan torde behov av kronofogdemyndighets medverkan uppstå först vid besök hos den granskade. Granskningsmannen kan då under förrättningens gång komplettera sin muntliga begäran genom att överlämna ett exemplar av beslutet till kronofogdemyndighetens personal. Om möjligt bör kronofogdemyndigheten få del av beslutet i skriftlig form innan förrättningen börjar. Givetvis bör

granskningsmannen och kronofogdemyndigheten när det låter sig göra i förväg planera verkställighetsåtgärderna. Detta är särskilt nödvändigt om förrättningen väntas bli av stor omfattning eller eljest komplicerad.

Av det sagda framgår att granskningsmannen har det egentliga ansvaret även vid förrättning som företas under medverkan av kronofogdemyndighet. Granskningsmannen ger således allmänna anvisningar om verkställighetens genomförande och avgör t. ex. vad som skall tas i beslag samt vilka förvar eller utrymmen som skall bli föremål för försegling eller eftersökning. Kronofogdemyndigheten svarar för att de processuella förutsättningarna för verkställigheten föreligger och beslutar om förrättningens praktiska genomförande. Därvid gäller verkställighetsbestämmelserna i 3 § och 9–14 §§.

I första stycket har intagits en bestämmelse – som saknar motsvarighet i utredningens förslag – om att kronofogdemyndigheten snarast skall överlämna beslagtaget bevismedel till granskningsman som begärt verkställighet. Föreskriften har särskild betydelse för det fall att förrättningen har ägt rum utan att granskningsman varit närvarande. Normalt bör kronofogdemyndigheten inte genomföra verkställigheten utan att granskningsmyndigheten är representerad.

I andra stycket föreskrivs att granskningsman själv äger verkställa beslut enligt 15 § andra stycket under förutsättning att förrättningen kan genomföras obehindrat. Försegling eller eftersökning får granskningsman dock verkställa endast i närvaro av den som berörs av förrättningen eller någon som kan anses företräda denne.

Granskningsmans behörighet att vara förrättningsman omfattar endast sådana beslut angående säkringsåtgärd som han själv får fatta. Han äger således i princip verkställa alla beslut om beslag och om försegling medan hans möjligheter att genomföra eftersökning begränsas till fall, som avses i 7 § första stycket lagförslaget. Dessutom får han verkställa alla typer av hävningsbeslut. Det behöver inte vara fråga om beslut som granskningsmannen själv har fattat även om det vanligtvis torde bli fallet.

Behörighetsreglerna skall inte förstås så som om det föreligger någon skyldighet för granskningsmannen att vara förrättningsman så snart de lagliga förutsättningarna härför finns. Granskningsmannen har alltid möjlighet att begära kronofogdemyndighets medverkan. En allmän riktning bör vara att granskningsman verkställer beslut endast i okomplicerade situationer.

En ovillkorlig förutsättning för att granskningsman skall få verkställa beslut är att förrättningen kan genomföras "obehindrat". Varje fysiskt motstånd – även passivt motstånd av sådan art – från någon som är närvarande vid förrättningen medför ett absolut hinder för verkställighet genom granskningsmans försorg. Även hot om våld eller motstånd bör medföra att granskningsmannen avstår från att själv söka genomföra förrättningen. Om den enskilde inte motsätter sig att granskningsmannen påbörjar förrättningen,

bör han kunna inleda verkställighetsåtgärder. Om den enskilde därefter börjar göra mer allvarliga erinringar beträffande granskningsmannens sätt att genomföra verkställigheten, bör denne dock genast avbryta förrättningen och tillkalla personal från kronofogdemyndigheten. Tror granskningsmannen att det vid ett besök hos den granskade kan bli fråga om verkställighet av säkringsåtgärd, bör han ta med ett vittne. Enligt bestämmelserna i 10 § andra stycket krävs nämligen att ett särskilt tillkallat vittne är närvarande vid förrättningen så snart denna genomförs i frånvaro av den granskade eller den hos vilken verkställighet skall ske.

Ett villkor för att granskningsman skall få verkställa beslut om försegling eller eftersökning är att förrättningen sker i närvaro av den som berörs härav eller någon som kan anses företräda denne. I första hand skall vara närvarande de personer som avses i 10 § första stycket. Däri inbegrips legal ställföreträdare. Med uttrycket "någon som kan anses företräda" sådan person menas till en början någon som befullmäktigats att företräda enskild part vid förrättningen. Skriftlig fullmakt behöver inte finnas. Det är fullt tillräckligt att förrättningsmannen på något sätt – t. ex. genom ett telefonsamtal med huvudmannen – får bekräftat att vederbörande äger företräda parten. Även personer som saknar sådant formellt uppdrag att tillvarata huvudmannens intressen kan emellertid anses som företrädare i lagrummets mening. Hit bör i regel räknas exempelvis vuxna familjemedlemmar men även anställda som i sin tjänst sköter huvudmannens ekonomiska angelägenheter såsom ekonomichef, kamrer eller personer med liknande centrala arbetsuppgifter. Under vissa förutsättningar torde också andra kategorier anställda kunna betraktas som företrädare. Portvakt, städerska, växeltelefonist etc. bör dock inte innefattas i det företrädarbegrepp, som avses i lagrummet.

17 §

I paragrafen föreskrivs att granskningsman äger tillfälligt avlägsna förslutning som har anbringats på grund av beslut om försegling. Bestämmelsen motsvarar 18 § utredningens förslag. En mindre redaktionell ändring har företagits.

Bestämmelsen har tillkommit av praktiska skäl. Bryter granskningsmannen tillfälligt förslutning beträffande ett visst rum eller förvar för att hämta bevismedel eller låta den granskade tillfälligt komma in i rummet, får därefter förslutning ske utan att försegling ånyo beslutas. Föreskriften avses få sin egentliga betydelse om försegling beslutats med stöd av bestämmelserna i 6 § första stycket andra punkten eller andra stycket lagförslaget.

I övrigt hänvisas till specialmotiveringen beträffande 8 §.

8.6.6 Undantagande av bevismedel från granskning

18 §

Enligt paragrafens *första stycke*, som i huvudsak överensstämmer med 19 § utredningsförslaget, kan den granskade eller annan, hos vilken verkställighet sker, begära att beslagtaget bevismedel helt eller till viss del skall undantas från granskningen därför att han har att iaktta tystnad om dess innehåll eller innehållet på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom. En sådan begäran skall göras genom skriftlig framställning till länsskatterätten.

Bestämmelser som motsvarar föreskrifterna i föreliggande lagrum finns i 7 § handräckningslagen. Skälen för att en handling inte skall bli föremål för granskning är desamma i lagförslaget och gällande handräckningslag. Till skillnad från vad som gäller enligt handräckningslagen måste däremot begäran om undantagande av bevismedel från granskning inlämnas direkt till länsskatterätten. Begäran skall dessutom göras i skriftlig form. Framställningen kan således inte riktas till förrättningsmannen. Denne är vidare inte – såsom föreskrivs i handräckningslagen – skyldig att försegla bevismedel, som den enskilde vill undanta från granskningen.

Kretsen av de personer som kan begära undantag från granskning har vidgats i förhållande till utredningens förslag. Sådan behörighet tillkommer inte endast den granskade och legal ställföreträdare för honom utan också annan person, hos vilken verkställighet sker.

Framställningen till länsskatterätten skall behandlas enligt de allmänna handläggningsreglerna i förvaltningsprocesslagen med det undantag som beror på 4 § lagförslaget. Det bevismedel, som framställningen avser och skälen för att det skall undantas från granskningen bör således anges i framställningen.

En begäran om undantagande från granskning enligt lagrummet kan bifallas endast på grundval av de förutsättningar som där anges. För tolkningen av dessa hänvisas till 56 § 4 mom. TL.

Vilken domstol som är behörig att pröva framställning om undantagande från granskning framgår av bestämmelserna i 26 § lagförslaget.

I paragrafens *andra stycke* – som saknar motsvarighet i utredningens förslag – föreskrivs att länsskatterätten skall underrätta granskningsmannen när framställning enligt första stycket har kommit in.

19 §

Bestämmelserna i denna paragraf motsvaras av 20 § utredningens lagförslag. På grund av bestämmelsen i 18 § andra stycket har viss ändring företagits.

Enligt lagrummet är granskningsman skyldig att omedelbart ställa det bevismedel som framställning enligt 18 § första stycket avser till rättens förfogande så snart han har erhållit meddelande enligt 18 § andra stycket.

Som tidigare har påpekats får granskningsman tills vidare fortsätta arbetet med granskning av samtliga beslagtagna bevismedel även om den granskade eller annan under förrättningen upplyst om att han ämnar begära visst eller vissa bevismedels undantagande från granskningen. Först sedan granskningsmannen har fått meddelande om att en framställning om undantagande kommit in till domstolen kan det bli fråga om att avbryta granskningen av sådana bevismedel, som omfattas av framställningen. Det ankommer på rätten att närmare bestämma hur det skall förfaras med sådant bevismaterial. Givetvis har granskningsmannen att omedelbart följa domstolens anvisningar i dessa hänseenden. Om framställningen inte anses som obefogad, torde det ofta bli fråga om att överlämna handlingarna till rättens kansli.

20 §

Paragrafen reglerar domstolens behandling av framställning om undantagande från granskning. Bestämmelserna kompletterar förvaltningsprocesslagens allmänna föreskrifter. Lagrummet motsvarar 21 § utredningens förslag. Vissa redaktionella och sakliga ändringar har skett.

I *första stycket* föreskrivs att rätten skall pröva framställning enligt 18 § utan dröjsmål. Mål av detta slag måste således behandlas med förtur.

Vidare framgår av första stycket att framställning om undantagande av bevismedel från granskning får bifallas endast om synnerliga skäl finns för detta. Innebörden härav är densamma som i t. ex. 56 § 4 mom. TL.

Enligt *andra stycket* äger domstolen vid bifall – helt eller till viss del – till framställning om undantagande av bevismedel från granskning förordna att det som har undantagits skall överlämnas till den som gjort framställningen redan innan rättens beslut har vunnit laga kraft. Överlämnande skall alltså eljest ske först sedan beslutet har laga kraft.

21 §

Bestämmelserna i denna paragraf har övertagits från 21 § andra stycket sista punkten i utredningens lagförslag.

I lagrummet föreskrivs att bevismedel, som har undantagits från granskning enligt 20 § lagförslaget, inte får återges eller åberopas i granskningsärendet. Förbudet gäller alltså inte bara för granskningsman utan också för annan som har att göra med ärendet.

8.6.7 Underrättelse om beslut och verkställighet

22 §

Paragrafen motsvarar i sak 22 § tredje stycket utredningens förslag.

I lagrummet föreskrivs att domstols beslut i mål enligt denna lag skall

omedelbart meddelas den som har fört det allmännas talan vid domstolen. Föreskriften har tillkommit för att det allmänna snabbt skall få underrättelse om beslut, som kan föranleda verkställighetsåtgärder eller andra initiativ. Av bl. a. det skälet bör meddelandet lämnas muntligt så snart beslutet har fattats. I detta sammanhang kan påpekas att bestämmelserna i 4 och 9 §§ i fråga om kommunikation med enskild part givetvis också gäller för domstols beslut om säkringsåtgärd.

23 §

Paragrafens innehåll motsvarar 22 § första och andra styckena i utredningens förslag. Vissa sakliga och redaktionella ändringar har företagits.

I *första stycket* föreskrivs att beslut om säkringsåtgärd skall utfärdas skriftligt. Det skall senast när förrättning för verkställigheten avslutas överlämnas till den granskade eller, om denne inte är närvarande vid förrättningen, till någon som kan anses företräda honom. Beslutet skall innehålla besvärshänvisning.

Beslutet behöver inte föreligga i skriftlig form förrän det skall överlämnas till enskild part. Oftast torde skriftligt beslut inte föreligga dessförinnan när granskningsmannen själv både beslutar och verkställer säkringsåtgärd. Sker verkställigheten i beslutsfattarens frånvaro, vilket i och för sig kan förekomma, ligger det i sakens natur att beslutet dessförinnan skall ha överlämnats till förrättningsmannen. Är beslutsfattaren närvarande vid en förrättning, som genomförs av annan, kan det däremot många gånger vara mest praktiskt att beslutet överlämnas till förrättningsmannen först i avslutningsskedet. Verkställigheten avser exempelvis eftersökning i ett visst förvar, varvid verkställighet följer av beslut om beslag som fattats av granskningsmannen under förrättningen.

Beslutet skall överlämnas antingen till den granskade eller, om han inte är närvarande, till någon som kan anses företräda honom. Den personkrets som avses har angetts i specialmotiveringen till 16 § andra stycket. Det bör uppmärksammas att beslutet behöver tillställas endast den granskade eller i vissa situationer företrädare för honom och således inte annan hos vilken förrättningen har ägt rum.

Enligt utredningens förslag skulle den granskade delges beslutet om varken han eller någon som kunde anses företräda honom har varit närvarande vid förrättningen. Denna bestämmelse har ändrats i lagförslaget. I stället föreskrivs i *andra stycket* att delgivning med den granskade alltid skall ske om denne inte är närvarande vid förrättningen. Med uttrycket "den granskade" menas även legal ställföreträdare för honom. Delgivningen skall företas i enlighet med bestämmelserna i delgivningslagen (1970:428).

24 §

Paragrafen är indelad i två stycken. Första stycket motsvarar 23 § utredningens förslag medan andra stycket utgör en nyhet.

I *första stycket* sägs att bevis om verkställighet av beslut utfärdas skriftligt och tillställs den granskade på sätt som föreskrivs i 23 §. Detsamma gäller för underrättelse till annan hos vilken verkställighet sker. Bevis om verkställighet måste således till skillnad från underrättelse om beslut tillställas även den hos vilken förrättningen äger rum om denne är annan person än den granskade.

Eftersom beslut om säkringsåtgärd skall upprättas skriftligt men får tillställas vederbörande personer så sent som när förrättning för verkställigheten avslutas, är det givetvis – vilket utredningen här framhållit – praktiskt att beslutsblanketten utformas på sådant sätt att den också kan tjäna som bevis om verkställigheten.

I *andra stycket* föreskrivs att bevis om verkställighet av beslag skall innehålla förteckning över beslagtagna bevismedel. Dessutom skall beviset innehålla erinran om rätten att begära undantagande av handling från granskning samt besvärshänvisning.

Skulle det av praktiska skäl möta svårigheter att färdigställa förteckningen på förrättningsplatsen, kan det ibland vara lämpligt att fortsätta förrättningen i granskningsmyndighetens tjänstelokaler. Därvid bör uppmärksammas att endast beslagtagna bevismedel får föras från platsen mot innehavarens vilja. Denne eller företrädare för honom bör beredas tillfälle att närvara vid den fortsatta förrättningen i tjänstelokalerna.

8.6.8 Besvär

25 §

Paragrafen överensstämmer helt med 24 § utredningens förslag.

I lagrummet föreskrivs att talan mot granskningsmans beslut och mot verkställighet förs genom besvär hos länsskatterätt. Vilken domstol som är behörig att pröva besvärstalan regleras i 26 §. I övrigt gäller de allmänna bestämmelserna om besvär i förvaltningsprocesslagen med det undantag som följer av 4 § lagförslaget.

Vidare reglerar 25 § vem som skall föra det allmännas talan hos länsskatterätten i besvärsmål. Denna behörighet har tillagts den som i sin tjänst har att övervaka granskningen. För tolkningen av detta sistnämnda uttryck hänvisas till specialmotiveringen beträffande 2 §.

Av författningstexten framgår att även den som vill besvär sig mot förrättningsmans sätt att verkställa beslut om säkringsåtgärd har att anföra besvär hos länsskatterätt. Den vanliga besvärsoordningen beträffande verkställighet av kronofogdemyndighet gäller således inte på lagförslagets tillämpningsområde.

8.6.9 Övriga bestämmelser

26 §

Bestämmelserna i denna paragraf reglerar vilken domstol som är behörig att handlägga framställning enligt 15 § första stycket och 18 § samt avgöra

besvär enligt 25 §. Paragrafen motsvarar närmast 25 § utredningens förslag. Sakliga ändringar har vidtagits.

Behörig domstol vid framställning enligt 15 § första stycket och besvär enligt 25 § är enligt *första stycket* den länsskatterätt som har att pröva den granskades taxering till skatt enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för det år då framställningen görs resp. det överklagade beslutet har fattats.

Bestämmelsen medför att länsskatterätten i det län, där den granskade är bosatt, oftast är den behöriga domstolen. Ibland kan givetvis behörig domstol bli belägen i län, där den granskade har varit bosatt.

I de fall där den granskade inte är skattskyldig till statlig inkomstskatt – t. ex. handelsbolag och vissa dödsbon – gäller den regeln att behörig domstol är länsskatterätten i det län, där beslut om säkringsåtgärden skall verkställas eller har verkställts. I sällsynta fall kan det härigenom förekomma att mål beträffande säkringsåtgärder under en och samma granskning behandlas av två eller flera länsskatterätter.

I paragrafens *andra stycke* föreskrivs att framställning enligt 18 § skall avgöras av länsskatterätten i det län där verkställighet av beslaget har ägt rum.

27 §

Paragrafen, som helt överensstämmer med 26 § utredningens förslag, föreskriver att lagförslaget får tillämpas även om det förekommer anledning till misstanke om brott.

Den omständigheten att allmän åklagare eller allmän domstol har beslutat om straffprocessuella tvångsmedel beträffande bevismaterial, som utgör bevismedel i lagförslagets mening, utgör inget hinder för beslut om säkringsåtgärder. Beslut om säkringsåtgärd och straffprocessuellt tvångsmedel kan således föreligga vid ett och samma tillfälle. På verkställighetsplanet måste myndigheterna givetvis samråda för att lösa det praktiska genomförandet av förrättningen. Därvid bör uppmärksammas att de straffprocessuella åtgärderna regelmässigt är mer ingripande och omfattande. Däremot är dessa tvångsmedel ofta mindre effektiva när det är fråga om de säkerhetsaspekter som lagförslaget skall tillgodose. Från granskningssynpunkt är således lagförslagets säkringsåtgärder att föredra.

28 §

Paragrafen, som har övertagits oförändrad från 27 § utredningens förslag, avser kravet på sekretess samt innehåller de i liknande sammanhang sedvanliga straffbestämmelserna för den som bryter mot sekretessen.

8.7 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslaget till bevis-säkringslag för skatte- och avgiftsprocessen.

9 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

1 Utredningens förslag till Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen

Härigenom förordnas som följer.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag är tillämplig vid revision eller annan granskning i fråga om skatt, tull eller avgift enligt förordningen (1908:128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, förordningen (1952:320) om viss reglering av handeln med fisk m. m., uppbördsförordningen (1953:272), förordningen (1953:372) angående reglering av införseln av vissa slag av fisk och skaldjur, förordningen (1953:374) angående reglering av utförseln av vissa slag av fisk och skaldjur m. m., taxeringsförordningen (1956:623), förordningen (1958:295) om sjömansskatt, förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, förordningen (1959:552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., stämpelskatteförordningen (1964:308), förordningen (1967:340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område, förordningen (1968:430) om mervärdeskatt, kupongskatteförordningen (1970:624), tullagen (1973:670).

Beskrivningar

2 § I denna lag förstås med

säkringsåtgärd: beslag, försegling och eftersökning,

bevismedel: räkenskapsmaterial, varuprov och dylikt, som skall tillhandahållas för granskning,

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

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

granskningsman: den som i sin tjänst har att övervaka granskningen samt den som särskilt förordnats att vara granskningsman enligt denna lag.

3 § Säkringsåtgärderna enligt denna lag verkställs.

beslag genom att bevismedel frántas innehavaren eller i säkrat skick lämnas kvar hos honom.

försegling genom att förvar eller utrymme förses med sigill eller liknande förslutning.

eftersökning genom att förvar eller utrymme genomsökts för efterforskande av bevismedel.

Villkor för beslut

4 § Beslut om säkringsåtgärd får fattas utan att den som berörs av beslutet dessförinnan hörts i ärendet.

5 § Beslut om beslag får fattas, om bevismedlet inte tillhandahållits granskningsmannen eller risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas.

6 § Beslut om försegling av förvar eller utrymme, där beslaget bevismedel finns, skall fattas om bevismedlet lämnas kvar hos innehavaren.

Beslut om försegling får fattas, om bevismedel inte lämpligen kan föras från den plats, där det påträffats.

Beslut om försegling får fattas, om granskningsmannen inte får tillåtelse att genomöka förvar eller utrymme samt det skäligen kan antas, att bevismedel finns där, och risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas.

7 § Beslut om eftersökning i utrymme får fattas om det finns grundad anledning anta, att utrymmet används för den granskades verksamhet, samt risk föreligger att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas. Samma villkor gäller för beslut om eftersökning i förvar i sådant utrymme, i offentlig lokal hos myndighet eller på allmän plats.

Beslut om eftersökning i annat utrymme eller förvar än som avses i första stycket får fattas om det finns grundad anledning anta, att bevismedel finns där, samt risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas.

8 § Beslut om säkringsåtgärd skall omedelbart hävas, när skäl för åtgärden inte längre föreligger.

Villkor för verkställighet

9 § Innan beslut enligt 5-7 §§ verkställs skall den granskade eller den som kan anses företräda honom beredas tillfälle att inställa sig till förrättningen. Detsamma gäller annan om verkställighet skall ske hos honom.

Kan den som avses i första stycket inte utan nämnvärt uppskov beredas tillfälle att inställa sig till förrättningen, får verkställighet ändå ske. Eftersökning enligt 7 § andra stycket får dock i sådant fall verkställas endast om det kan antas, att den granskade söker förhåla granskningen eller att den av annat skäl eljest kommer att avsevärt försenas.

10 § Den granskade och annan hos vilken verkställighet sker äger tillkalla vittne. Förrättningen får dock därigenom inte uppehållas i onödan.

11 § Verkställighet får inte ske om förrättningen kan antas medföra synnerlig olägenhet för någon som berörs av den.

12 § Förrättning för verkställighet får inte utan medgivande av den som berörs därav påbörjas mellan kl. 19 och kl. 8.

13 § Vid verkställighet får skada inte förorsakas på egendom. Lås och annan stängningsanordning får dock brytas.

14 § Bevismedel, som tagits i beslag, får lämnas kvar hos innehavaren endast om synnerliga skäl härför föreligger.

Vid verkställighet av beslag får även förvar för bevismedlet fräntas innehavaren eller förseglas.

15 § Vid verkställighet av eftersökning i utrymme får även förvar som påträffas där genomsökas.

Behörighet att fatta och verkställa beslut

16 § Länsskatterätt beslutar på skriftlig framställning av granskningsman om eftersökning, som avses i 7 § andra stycket.

Granskningsman beslutar om säkringsåtgärd i andra fall än som avses i första stycket.

Har särskilt förordnad granskningsman fattat beslut om säkringsåtgärd, skall han snarast möjligt anmäla detta till den som har att övervaka granskningen. Denne prövar omedelbart om beslutet skall bestå.

17 § Utmätningsman verkställer beslut om säkringsåtgärd. Verkställighet sker på begäran av granskningsman.

Granskningsman äger själv verkställa beslut enligt 16 § andra stycket i närvaro av den som berörs av förrättningen eller annan som kan anses företräda denne. Sådan förrättning får genomföras endast om det kan ske obehindrat.

18 § Granskningsman äger tillfälligt avlägsna förslutning som anbringats på grund av förseglning.

Undantagande av bevismedel från granskning

19 § Anser den granskade att beslagttaget bevismedel skall undantas från granskningen därför att han har att iaktta tystnad om dess innehåll eller att innehåller på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom, skall han göra skriftlig framställning om detta till länsskatterätten.

20 § Sedan granskningsmannen erhållit meddelande att framställning enligt 19 § inkommit till länsskatterätten, skall det bevismedel som framställningen avser omedelbart ställas till rättens förfogande.

21 § Länsskatterätten prövar utan dröjsmål framställning enligt 19 §. För bifall till framställningen fordras att synnerliga skäl föreligger.

Bifalls framställning enligt första stycket, skall länsskatterätten genast överlämna bevismedlet till den granskade. Sådant bevismedel får inte återges eller åberopas i granskningsärendet.

Underrättelse om beslut och verkställighet

22 § Beslut om säkringsåtgärd utfärdas skriftligt och lämnas senast i samband med verkställigheten till den granskade eller, om denne inte är närvarande vid förrättningen, till någon som kan anses företräda honom.

Är inte någon som nämns i första stycket närvarande vid förrättningen, delges beslutet den granskade.

Beslut enligt 16 § första stycket eller 21 § eller på grund av besvär enligt 24 § skall omedelbart meddelas granskningsmannen.

23 § Bevis om verkställighet av beslut utfärdas skriftligt och tillställs den granskade på sätt som föreskrivs i 22 §. Annan hos vilken förrättningen företas skall underrättas om verkställigheten på motsvarande sätt.

Besvär

24 § Talan mot granskningsmans beslut och mot verkställighet enligt denna lag förs genom besvär hos länsskatterätt. Det allmännas talan förs av den som i sin tjänst har att övervaka granskningen.

Övriga bestämmelser

25 § Framställning enligt 16 § första stycket eller 19 § samt besvär enligt 24 § tas upp av länsskatterätten i det län, där den som har att övervaka granskningen har sitt tjänsteställe. Behörig att pröva framställning enligt 19 § är även länsskatterätten i det län, där verkställighet ägt rum.

26 § Denna lag får tillämpas även om det förekommer anledning till misstanke om brott.

27 § Vad som erfarits vid tillämpningen av denna lag får ej obehörigen yppas.

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot första stycket döms

till böter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

28 § Närmare föreskrifter för tillämpningen av denna lag meddelas av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1975, då lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision skall upphöra att gälla. I fråga om handräckning som begärts före ikraftträdandet gäller dock fortfarande sistnämnda lag.

2 Utredningens förslag till

Förordning om ändring i förordningen (1908:128) angående bevil- ningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter

Härigenom förordnas att 4 § 15 mom. förordningen (1908:128) angående bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

15 mom.¹ Den som har att erlägga eller att svara för erläggande av bevilningsavgift skall på anmodan av länsstyrelse lämna uppgift om verksamhet som drivits av honom och i vilken avgiftsskyldighet förelegat, om uppburen eller utgiven ersättning och om erlagd bevilningsavgift.

På anmodan av länsstyrelse åligger det den som är avgiftsskyldig eller ansvarig för erläggande av avgift att för kontroll av avgiftsskyldigheten tillhandahålla sina räkenskaper med tillhörande handlingar, inbegripet sådana anteckningar som avses i 14 mom.

För kontroll av ansöknings-, deklarations- eller uppgiftsskyldighet enligt denna förordning får länsstyrelsen förordna om revision hos den som är avgiftsskyldig eller ansvarig för erläggande av avgift. Revision får verkställas också hos den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgifter av betydelse för kontrollen kunna hämtas ur anteckningar eller andra handlingar som föras vid verksamhetens bedrivande.

I fråga om revision enligt tredje stycket gälla i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 56 § taxeringsförordningen (1956:623) och föreskrifterna i lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision.

I fråga om revision enligt tredje stycket gälla i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 56 § taxeringsförordningen (1956:623).

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1975.

Äldre lydelse av 4 § gäller fortfarande i fråga om handräckning enligt lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision som begärts före förordningens ikraftträdande.

¹ Senaste lydelse 1973:71.

3 Utredningens förslag till Lag om ändring i uppbördsförordningen (1953:272)

Härigenom förordnas att 78 § 1 mom. uppbördsförordningen (1953:272)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

78 §²

1 mom. Arbetsgivare, som enligt lag är skyldig föra handelsböcker, skall hava sin bokföring så ordnad att därav framgår arbetstagares namn, lönebelopp och skatteavdrags belopp samt, därest debetsedel eller skattekort företetts för arbetsgivaren, arbetstagarens födelsetid och mantalsskrivningsadress ävensom nummer å för honom utfärdad debetsedel.

Jämväl annan arbetsgivare än i första stycket sägs, som har att verkställa skatteavdrag å arbetstagares lön och för vilken den utbetalade lönen utgör omkostnad i förvärvskälla, är skyldig att i enahanda omfattning föra anteckningar i hänseenden som nyss sagts.

Efter anmaning av vederbörande föredragande i uppbördsärenden hos länsstyrelsen eller av lokal skattemyndighet åligger det sådan arbetsgivare, som i första stycket avses, att tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för kontroll å verkställandet av skatteavdrag, och sådan arbetsgivare, varom i andra stycket sägs, att tillhandahålla där angivna anteckningar för dylik kontroll.

Vid kontroll, som nämns i tredje stycket, har myndigheten rätt att få tillträde till lokal, som används för den verksamhet kontrollen avser.

Här avsedd kontroll skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid, att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den som är föremål för kontrollen. Där arbetsgivaren så begär och detta lämpligen kan ske, skall kontrollen verkställas hos honom. Hava handelsböcker eller andra handlingar överlämnats för kontroll, skall de så snart ske kan återställas. Meddelande om resultatet av kontrollen skall snarast lämnas arbetsgivaren.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1975.

¹ Förordningen omtryckt 1972:75.

² Senaste lydelse 1972:75.

4 Utredningens förslag till Lag om ändring i taxeringsförordningen (1956:623)

Härigenom förordnas, att 56 § 2 mom. taxeringsförordningen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Förelagen lydelse

56 §²

2 m o m . Den som har att verkställa taxeringsrevision äger rätt att genast taga del av handlingar som skola granskas.

Vid taxeringsrevision är den, hos vilken revisionen sker, pliktig att lämna de upplysningar som erfordras för revisionens verkställande, att lämna tillträde till de lokaler, som användas i vederbörandes verksamhet, samt att lämna nödigt biträde för granskning av handlingar och varulager.

Vid taxeringsrevision är den, hos vilken revisionen sker, pliktig att lämna de upplysningar som erfordras för revisionens verkställande samt att lämna nödigt biträde för granskning av handlingar och varulager.

Den som verkställer taxeringsrevision har rätt att få tillträde till lokal, som användes för den verksamhet revisionen avser.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1975.

¹ Förordningen omtryckt 1971:399.

² Senaste lydelse 1972:764.

5 Utredningens förslag till

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

Härigenom förordnas att 19 § förordningen om sjömansskatt (1958:295)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 §²

Redare, som enligt lag är skyldig föra handelsböcker, skall hava sin bokföring så ordnad, att därav framgår sjömans namn, födelsetid och mantalsskrivningsadress, lönebelopp och skatteavdrags belopp samt, därest sjömannen uppvisat debetsedel å preliminär skatt, numret å denna debetsedel.

Jämväl annan redare än i första stycket sägs, som har att verkställa avdrag för sjömansskatt, är skyldig att i enahanda omfattning föra anteckningar i hänseenden som nyss sagts.

Efter anmaning av sjömansskattekontoret, taxeringsintendent eller lokal skattemyndighet åligger det sådan redare, som i första stycket avses, att tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för kontroll av skatteavdrag, och sådan redare, varom i andra stycket sägs, att tillhandahålla där angivna anteckningar för dylik kontroll.

Här avsedd kontroll skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid, att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den som är föremål för kontrollen. Där redaren så begär och detta lämpligen kan ske, skall kontrollen verkställas hos honom. Hava handelsböcker eller andra handlingar överlämnats för kontroll, skola de så snart ske kan återställas. Meddelande om resultatet av kontrollen skall snarast lämnas redaren.

Här avsedd kontroll skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid, att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den som är föremål för kontrollen. *Den som verkställer kontrollen har rätt att få tillträde till lokal, som användes för den verksamhet kontrollen avser.* Där redaren så begär och detta lämpligen kan ske, skall kontrollen verkställas hos honom. Hava handelsböcker eller andra handlingar överlämnats för kontroll, skola de så snart ske kan återställas. Meddelande om resultatet av kontrollen skall snarast lämnas redaren.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1975.

¹ Förordningen omtryckt 1970:933

² Senaste lydelse 1970:933

6 Utredningens förslag till Lag om ändring i förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning

Häriigenom förordnas att 9 § förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §¹

Skattskyldig skall, när beskattningsmyndigheten finner det erforderligt, på anfordran tillhandahålla handelsböcker, affärskorrespondens och övriga handlingar hörande till den verksamhet, i vilken skatten skall utgöras, *ävensom lämna tillträde till lokaler, som användas i verksamheten. För granskning av handlingar och varulager skall den skattskyldige lämna nödigt biträde.*

Skattskyldig skall, när beskattningsmyndigheten finner det erforderligt, på anfordran tillhandahålla handelsböcker, affärskorrespondens och övriga handlingar hörande till den verksamhet, i vilken skatten skall utgöras *samt lämna nödigt biträde för granskning av handlingar och varulager.*

Beskattningsmyndigheten har rätt att få tillträde till lokal, som används för den verksamhet granskningen avser.

Granskningen skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den icke förorsakar hinder i den skattskyldiges verksamhet. Hava handelsböcker eller andra handlingar överlämnats för granskning, skola de så fort ske kan återställas. Meddelande om resultatet av granskningen skall snarast lämnas den skattskyldige.

Den som verkställer granskningen må taga del av handlingar av betydelse för granskningen utan hinder därav att den skattskyldige har att iakttaga tystnad om deras innehåll. Är handlingens innehåll av beskaffenhet som nu sagts eller anser den skattskyldige att särskilda omständigheter eljest kunna åberopas för att handlingens innehåll ej kommer till annans kännedom, må dock länsskatterätten i det län där den skattskyldige är bosatt, på framtällning av honom, när synnerliga skäl föranleda det, förordna att handlingen skall undantagas från granskningen. Mot länsskatterättens beslut må talan ej föras.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1975.

¹Senaste lydelse 1971:401

7 Utredningens förslag till**Lag om ändring i förordningen (1959:552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.**

Härigenom förordnas, att 7 § förordningen (1959:552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.¹ skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***7 §²**

Arbetsgivare, som icke inom föreskriven tid avlämnat arbetsgivaruppgift eller uppgift som avses i 5 § andra stycket, må anmanas att inkomma med de felande handlingarna. Är avlämnad arbetsgivaruppgift ofullständig, må arbetsgivaren anmanas att komplettera densamma.

Efter anmaning äro arbetsgivare och arbetstagare skyldiga att i den omfattning och inom den tid, som i anmaningen angivits, meddela de upplysningar som finnas erforderliga för beräkning av avgiftsunderlag för arbetsgivaren.

För kontroll av att arbetsgivare fullgjort sin uppgiftsskyldighet enligt denna förordning är arbetsgivare, som avses i 78 § 1 mom. uppbördsförordningen, skyldig att efter anmaning tillhandahålla där angivna handlingar. I fråga om verkställandet av kontrollen skall gälla vad i fjärde stycket nämnda moment sägs.

För kontroll av att arbetsgivare fullgjort sin uppgiftsskyldighet enligt denna förordning är arbetsgivare, som avses i 78 § 1 mom. uppbördsförordningen, skyldig att efter anmaning tillhandahålla där angivna handlingar. *Detsamma gäller övriga handlingar av betydelse för beräkning av avgiftsunderlag.* I fråga om verkställandet av kontrollen skall *i tillämpliga delar* gälla vad i *tredje och fjärde styckena* nämnda moment sägs.

Anmaning som avses i denna paragraf utfärdas av riksförsäkringsverket, lokal skattemyndighet eller sjömansskattekontoret.

I anmaning må vite föreläggas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1975.

¹ Förordningen omtryckt 1962:396

² Senaste lydelse 1973:1122

8 Utredningens förslag till Lag om ändring i tullagen (1973:670)

Härigenom förordnas att 36 § tullagen (1973:670) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

36 §

För sådan kontroll som avses i 35 § är den, vars uppgifter skall kontrolleras eller för vars räkning varan införts, skyldig att *lämna tillträde till lokaler där hans verksamhet bedrivs samt* bereda tulltjänsteman tillfälle att undersöka varan och utan kostnad tillhandahålla behövliga varuprov.

För sådan kontroll som avses i 35 § är den, vars uppgifter skall kontrolleras eller för vars räkning varan införts, skyldig att bereda tulltjänsteman tillfälle att undersöka varan och utan kostnad tillhandahålla behövliga varuprov. *Tulltjänsteman har även rätt att få tillträde till lokal, som används för den verksamhet kontrollen avser.*

I fall som avses i första stycket skall den, vars uppgifter skall kontrolleras eller för vars räkning varan införts, svara för den transport av varan som behövs och för uppackning och återinpackning. Han skall även tillhandahålla arbetsbiträde vid provtagning och vägning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1975.

Det remitterade förslaget

1 Förslag till Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen

Härigenom föreskrives följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag är tillämplig vid revision eller annan granskning för fastställande av skatt, tull eller avgift enligt lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1956:623), lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område, lagen (1968:430) om mervärdesskatt, kupongskattelagen (1970:624), tullagen (1973:670), lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område.

Beskrivningar

2 § I denna lag förstås med

säkringsåtgärd: beslag, försegling och eftersökning,

bevismedel: räkenskapsmaterial, varuprov och dylikt, som enligt vad som är särskilt föreskrivet skall tillhandahållas för granskning,

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

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

granskningsman: den som i sin tjänst har att övervaka granskningen samt den som särskilt har förordnats att vara granskningsman enligt denna lag.

3 § Säkringsåtgärderna enligt denna lag verkställs,

beslag genom att bevismedel omhändertas,

försegling genom att förvar eller utrymme förses med sigill eller liknande förslutning,

eftersökning genom att förvar eller utrymme genomsökes för efterforskande av bevismedel.

Villkor för beslut

4 § Beslut angående säkringsåtgärd får fattas utan att den som berörs av beslutet dessförinnan har hörts i ärendet.

5 § Beslut om beslag får fattas, om bevismedlet icke tillhandahålles granskningsmannen eller risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas.

6 § Beslut om försegling får fattas om

1. granskningsmannen icke får tillåtelse att genomsöka förvar eller utrymme och det skäligen kan antagas, att bevismedel finns där, samt eftersökning ej kan genomföras omedelbart, eller

2. bevismedel icke lämpligen kan föras från den plats, där det har påträffats.

Beslut om försegling av förvar eller utrymme, där beslagtaget bevismedel finns, skall fattas om bevismedlet lämnas kvar hos innehavaren.

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

Beslut om eftersökning i annat utrymme eller förvar än som avses i första stycket får fattas om det finns grundad anledning antaga att bevismedel finns där, samt risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas.

8 § Beslut om säkringsåtgärd skall omedelbart hävas, när åtgärden icke längre behövs för att säkra bevisning.

Villkor för verkställighet

9 § Beslut angående säkringsåtgärd får verkställas omedelbart.

Länsskatterätts beslut om eftersökning i utrymme eller förvar får verkställas även om det vid förrättningen framgår att fråga är om utrymme eller förvar som avses i 7 § första stycket.

10 § Innan beslut enligt 5–7 §§ verkställs skall den granskade beredas tillfälle att inställa sig till förrättningen. Detsamma gäller annan hos vilken verkställighet skall ske.

Kan den som avses i första stycket ej utan nämnvärt uppskov kallas

till förrättningen eller inställa sig vid denna, får verkställighet ändå ske under förutsättning att särskilt tillkallat vittne är närvarande. Är den hos vilken verkställighet av eftersökning enligt 7 § andra stycket skall ske ej närvarande, får dock förrättningen genomföras endast om det kan antagas att den granskade eller annan söker förhåla granskningen eller att den av annat skäl kommer att försenas.

11 § Den granskade och annan hos vilken verkställighet sker äger tillkalla vittne. Förrättningen får dock ej i onödan uppehållas i väntan på att vittne skall inställa sig.

12 § Verkställighet skall genomföras så att den innebär minsta möjliga olägenhet för den som beröres av förrättningen. Skada får icke förorsakas på egendom. Lås och annan stängningsanordning får dock brytas.

Verkställighet av eftersökning i utrymme eller förvar enligt 7 § andra stycket får ej utan medgivande av den som beröres därav påbörjas mellan kl. 19 och kl. 8.

13 § Bevismedel, som har tagits i beslag, får lämnas kvar hos innehavaren endast om särskilda skäl härför föreligger.

Vid verkställighet av beslag får även förvar som behövs för bevismedlet omhändertagas.

14 § Vid verkställighet av eftersökning i utrymme får även förvar som påträffas där genomsökas.

Behörighet att fatta och verkställa beslut

15 § Länsskatterätt beslutar på skriftlig framställning av granskningsman om eftersökning som avses i 7 § andra stycket.

Granskningsman beslutar angående säkringsåtgärd i annat fall än som avses i första stycket.

Har särskilt förordnad granskningsman beslutat angående säkringsåtgärd, skall han snarast möjligt anmäla detta till den som har att övervaka granskningen. Denne prövar omedelbart om beslutet skall bestå.

16 § Kronofogdemyndighet verkställer beslut angående säkringsåtgärd. Verkställighet sker på begäran av granskningsman. Beslagtaget bevismedel överlämnas snarast till denne.

Granskningsman äger verkställa beslut enligt 15 § andra stycket, om det kan ske obehindrat. Beslut om försegling eller eftersökning får granskningsman dock verkställa endast i närvaro av den som beröres av förrättningen eller någon som kan anses företräda denne.

17 § Granskningsman äger tillfälligt avlägsna förslutning som har anbringats på grund av beslut om försegling.

Undantagande av bevismedel från granskning

18 § Anser den granskade eller annan hos vilken verkställighet sker, att beslagtaget bevismedel skall helt eller till viss del undantagas från granskningen därför att han har att iakttaga tystnad om dess innehåll eller innehållet på grund av särskilda omständigheter ej bör komma till annans kännedom, skall han göra skriftlig framställning till länsskatterätten om undantagande.

Länsskatterätten skall underrätta granskningsmannen när framställning enligt första stycket har kommit in.

19 § Sedan granskningsmannen har erhållit meddelande enligt 18 § andra stycket, skall det bevismedel som framställningen avser omedelbart ställas till rättens förfogande.

20 § Länsskatterätten prövar utan dröjsmål framställning enligt 18 §. Sådan framställning får bifallas endast om synnerliga skäl föreligger.

Bifalles framställning enligt första stycket helt eller till viss del, äger länsskatterätten förordna att det som har undantagits från granskning skall överlämnas till den som gjort framställningen redan innan rättens beslut har vunnit laga kraft.

21 § Bevismedel som har undantagits från granskning enligt 20 § får ej återges eller återopas i granskningsärendet.

Underrättelse om beslut och verkställighet

22 § Domstols beslut i mål enligt denna lag skall omedelbart meddelas den som har fört det allmännas talan vid domstolen.

23 § Beslut om säkringsåtgärd utfärdas skriftligt och lämnas senast när förrättning för verkställigheten avslutas till den granskade eller, om denne ej är närvarande vid förrättningen, till någon som kan anses företräda honom. Beslutet skall innehålla besvärshänvisning.

Är den granskade icke närvarande vid förrättningen skall beslutet delgivas honom.

24 § Bevis om verkställighet av beslut utfärdas skriftligt och tillställs den granskade på sätt som föreskrives i 23 §. Annan hos vilken verkställighet sker underrättas om verkställigheten på motsvarande sätt.

Bevis om verkställighet av beslag skall innehålla förteckning över beslagtagna bevismedel, erinran om bestämmelserna i 18 § samt besvärshänvisning.

Besvär

25 § Talan mot granskningsmans beslut och mot verkställighet enligt denna lag föres genom besvär hos länsskatterätt. Det allmännas talan föres av den som i sin tjänst har att övervaka granskningen.

Övriga bestämmelser

26 § Framställning enligt 15 § första stycket samt besvär enligt 25 § upptages av den länsskatterätt som har att pröva den granskades taxering till skatt enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för det år, då framställningen göres eller det överklagade beslutet om säkringsåtgärd har fattats. Finnes ej behörig länsskatterätt enligt vad nu har sagts, är länsskatterätten i det län behörig, där beslut om säkringsåtgärden skall verkställas eller har verkställts.

Behörig att pröva framställning enligt 18 § är länsskatterätten i det län där verkställighet av beslaget har ägt rum.

27 § Denna lag får tillämpas även om det förekommer anledning till misstanke om brott.

28 § Vad någon har erfarit vid tillämpningen av denna lag får ej obehörigen yppas.

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot första stycket dömes till böter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Bestämmelsen i 28 § andra stycket avser endast gärning som har begåtts före den 1 januari 1976.

Genom lagen upphäves lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i fråga om handräckning som har begärts före ikraftträdandet av denna lag.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1975-05-12

Närvarande: justitierådet Conradi, regeringsrådet Paulsson, justitierådet Fredlund, justitierådet Mannerfelt.

Enligt lagrådet den 7 maj 1975 tillhandakommet utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 13 mars 1975 har beslutats att lagrådets yttrande skall inhämtas över upprättat förslag till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen.

Förslaget, som finns bilagt detta protokoll, har den 2–25 april 1975 inför lagrådet föredragits av länsåklagaren Anders Nordenadler.

Lagförslaget föranleder följande yttranden inom lagrådet.

2 §

Lagrådet:

Enligt förevarande paragraf skall med bevismedel förstås räkenskapsmaterial, varuprov och dylikt, som enligt vad som är särskilt föreskrivet skall tillhandahållas för granskning. Relativsatsen är avsedd att ange, att fråga skall vara om material som någon på grund av uttrycklig bestämmelse i den författning, där granskningsförfarandet regleras, är skyldig att tillhandahålla granskningsmyndigheten.

I skatte-, avgifts- och taxeringsförfattningarna har skyldigheten att ställa material till förfogande för granskning ofta gjorts beroende av att myndighet på ett eller annat sätt begärt, att materialet skall tillhandahållas (se t. ex. 31 § 2 mom. taxeringslagen, 8 och 9 §§ lagen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, 26 § lagen om mervärdeskatt och 19 § lagen om sjömansskatt). I sådana fall läser materialet inte kunna hänföras till bevismedel enligt förevarande paragraf, förrän föreskriven begäran om dess tillhandahållande gjorts. Jfr vad lagrådet anför vid 5 §.

I specialmotiveringens sjätte stycke beröres frågan vilken betydelse äganderätten till en handling kan ha i ett säkringsärende. Beträffande handlingar och andra bevismedel som är i den granskades besittning synes äganderättsfrågan ej böra tillmätas betydelse, utan det avgörande för beslagsrätten är själva innehavet av bevismedlet. Denna ståndpunkt intar handräckningslagen (1 § andra stycket), och anledning att frångå densamma torde ej föreligga.

Enligt ett naturligt språkbruk är granskningsman den som utför granskning. Att såsom förslaget gör använda beteckningen granskningsman på

den som övervakar granskningsverksamheten – t. ex. skattechefen i länet – kan inte vara lämpligt. I fråga om honom synes benämningen granskningsledare ligga närmare till hands. Vad så angår den som särskilt förordnats att vara beslutsfattare bör – med förslagets utgångspunkt att denne skall vara en väl kvalificerad befattningshavare – kunna hävdas att också han intager en i viss mån ledande ställning, även om han kanske till största delen utför granskningen själv. Biträde av en eller annan medhjälpare torde han dock i allmänhet ha. Med hänsyn härtill synes jämväl den särskilt förordnade beslutsfattaren kunna benämnas granskningsledare, utan att våld göres på vedertaget språkbruk.

Lagrådet föreslår alltså, att ordet "granskningsman" i förslaget utbytes mot "granskningsledare".

I avbidan på att lagstiftaren tar ställning till lagrådets hemställan i denna del kommer emellertid lagrådet att i fortsättningen av sitt yttrande använda den i lagrådsremissen begagnade termen granskningsman.

För att den föreslagna lagen skall fungera på tillfredsställande sätt är det enligt lagrådets mening av stor vikt, att förordnande att vara granskningsman, såsom också förutsatts i förslaget, inte ges annan än den som har särskilda kvalifikationer för uppgiften. I sådant hänseende bör bl. a. krävas mångårig erfarenhet av granskningsarbete och speciell utbildning för uppgiften att vara granskningsman enligt den föreslagna lagen. Erforderliga bestämmelser om kvalifikationskraven torde kunna meddelas i administrativ ordning.

4 §

Lagrådet:

Genom bestämmelsen i förevarande paragraf avses att för handläggning av säkringsärenden stadga undantag från den allmänna kommunikations-skyldighet, som är föreskriven i 15 § förvaltningslagen samt 10 och 18 §§ förvaltningsprocesslagen.

Det må till en början framhållas att genom den föreslagna lydelsen bestämmelsen torde komma att avse icke bara beslut som meddelas av granskningsman och av länsskatterätten enligt 15 § första stycket utan även avgörande av domstol vid överprövning av säkringsärende.

Såvitt angår beslut om säkringsåtgärd, som meddelas av granskningsman eller av länsskatterätt enligt 15 § första stycket, torde verkställighet av sådant beslut i de allra flesta fall inte kunna genomföras eller åtminstone komma att avsevärt försvåras, om den som beröres av beslutet skulle i förväg få reda på att säkringsåtgärd är att vänta. Han skulle ju då få tillfälle att förstöra eller undanska sådant bevismaterial, som granskningsmyndigheten önskar ta del av men som dithills inte ställts till förfogande. Det är därför tydligt att i allmänhet kommunikering inte bör ske innan beslut meddelas

i nu avsedda fall. Det må i sammanhanget framhållas att enligt förslaget såsom förutsättning för vidtagande av säkringsåtgärd i allmänhet gäller att sabotagerisk föreligger.

Vad angår 15 § förvaltningslagen torde denna emellertid enligt sin lydelse inte vara tillämplig på beslut om säkringsåtgärd. Det där stadgade förbudet för förvaltningsmyndighet att avgöra ärende utan att kommunicering dessförinnan skett har avseende endast på sådant beslut, varigenom ett ärende slutligt avgöres. Ett av granskningsman meddelat beslut om säkringsåtgärd enligt det remitterade lagförslaget kan emellertid inte betraktas som ett sådant avgörande. En säkringsåtgärd utgör ju endast ett hjälpmedel för genomförande av en pågående revision eller annan granskning för att bestämma skatt, tull eller avgift, och ett beslut om säkringsåtgärd måste därför betraktas som ett beslut under förfarandet i granskningsärendet. Med hänsyn till vad nu anförts synes den föreslagna bestämmelsen i förevarande paragraf inte behövas såvitt angår förfarandet hos granskningsmannen.

Även om någon skyldighet att höra den enskilde i ett säkringsärende hos granskningsmannen sålunda inte följer av bestämmelse i förvaltningslagen, bör den allmänna princip om kommunicering, som kommit till uttryck i 15 § nämnda lag, rimligen ändå tillämpas i de, låt vara säkerligen fåtaliga fall då den som berörs av en tilltänkt säkringsåtgärd kan höras utan att ändamålet med åtgärden äventyras. Några handlingar att kommunicera med den som berörs av säkringsåtgärden torde visserligen oftast inte föreligga, men kommuniceringsprincipen kan i stället tillämpas på det sättet att parten underrättas om att säkringsåtgärd är ifrågasatt, därvid lämpligen skälen här för bör angivas, och får tillfälle att yttra sig härom.

När beslut om säkringsåtgärd skall meddelas av domstol är läget ett annat än då granskningsman har att besluta om sådan åtgärd. Säkringsärendet anhängiggöres vid domstolen genom att framställning eller besvärsskrift inges, och kommunikationsbestämmelserna i 10 och 18 §§ förvaltningsprocesslagen blir otvivelaktigt i och för sig tillämpliga på handläggningen. Det ter sig redan från principiell synpunkt mindre tilltalande att för handläggning vid domstol stadga undantag från nämnda, i rättssäkerhetshänseende betydelsefulla bestämmelser. Härtill kommer att sådant undantag utan olägenhet torde kunna avvaras i föreliggande fall. Enligt angivna bestämmelser behöver kommunicering inte ske om det kan befaras att denna skulle avsevärt försvåra genomförande av beslut i målet. En sådan situation torde komma att föreligga i de allra flesta fall, varom här är fråga. Behöver emellertid i något fall sådan verkställighetssvårighet inte befaras torde något skäl heller inte föreligga att underlåta kommunicering.

Med hänsyn till vad sålunda anförts föreslår lagrådet att bestämmelsen i 4 § av lagförslaget får utgå. Godtages detta förslag, bör paragrafnumreringen i fortsättningen ändras i enlighet härmed.

I detta sammanhang vill lagrådet beröra en terminologisk fråga. Det remitterade lagförslaget använder onväxlande uttrycken "beslut *angående*

säkringsåtgärd" och "beslut om säkringsåtgärd" (respektive om beslag etc.). Med uttrycket "beslut angående säkringsåtgärd" avses, enligt vad som framgår av specialmotiveringen till förevarande paragraf, såväl beslut att använda säkringsåtgärd som beslut att häva sådan åtgärd, medan uttrycket "beslut om säkringsåtgärd" etc. synes ha reserverats för beslut av förstnämnda slag. Enligt lagrådets mening föreligger ur språklig synpunkt inte någon betydelskillnad mellan de båda uttrycken: Härtill kommer att uttrycken närmast leder tanken till att endast beslut om användande av säkringsåtgärd åsyftas. Lagrådet förordar därför att uttrycket "beslut om säkringsåtgärd" etc. i lagtexten begagnas för det fall då enbart beslut om användande av säkringsåtgärd åsyftas och att, när båda slagen av beslut avses, detta uttryckligen anges, exempelvis genom lokutionen "beslut om säkringsåtgärd och om hävande av sådan åtgärd". Lagrådet återkommer med härav betingade förslag till jämkningar av lagtexten vid berörda paragrafer.

5 §

Lagrådet:

Enligt förevarande paragraf får beslag ske i två fall, nämligen då bevismedlet inte tillhandahålles granskningsmannen och då risk föreligger att bevismedlet kommer att undanhållas eller förvanskas. I det förra fallet krävs enligt lagtexten inte, att någon risk för undanhållande eller förvanskning föreligger. Ofta är väl sådan risk för handen, när den granskade underlåtit att tillhandahålla bevismedlet. Så behöver emellertid ej alltid vara fallet. Såsom departementschefen berört i specialmotiveringen, kan det ibland förekomma, att den granskade haft giltigt skäl för sin underlåtenhet att tillhandahålla bevismedlet. I sådana fall, där underlåtenheten beror på annat än en avsikt att undanhålla eller förvanska bevismedel, bör beslagsrätt ej föreligga och detta är med hänsyn till vad som anförts i specialmotiveringen måhända ej heller avsett. Enligt lagrådets mening bör underlåtenhet att tillhandahålla bevismedel ej uppställas som självständig beslagsanledning i lagen. När underlåtenheten indicerar risk för undanhållande eller förvanskning, såsom exempelvis är fallet när den granskade utan att kunna anföra godtagbar förklaring härtill underlåtit att efterkomma mottagen begäran om bevismedlets tillhandahållande, kan beslag ske med stöd av andra ledet i paragrafen.

Lagtexten innehåller ingen antydning om hur stor risken för undanhållande eller förvanskning skall vara för att grunda beslagsrätt. Klart är, att risken inte kan få vara obetydlig. Det bör krävas att risken är att praktiskt räkna med. Detta bör i någon form komma till synes i lagtexten. – Likaså bör i lagtexten antydning, att risken, på sätt departementschefen exemplifierat i specialmotiveringen, har manifesterats genom den granskades göranden och låtanden i saken eller andra konkreta omständigheter.

På grund av vad sålunda anförts föreslår lagrådet, att 5 § erhåller följande lydelse: "Beslut om beslag får fattas, om det på grund av förekomna omständigheter skäligen kan befaras, att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas." På samma sätt bör riskrekvisitet formuleras i 7 §.

Om emellertid det första ledet i paragrafen skall kvarstå, bör av lagtexten framgå, att det genomgående krävs, att den granskade inte efterkommit en framställning om tillhandahållande av bevismedlet, samt att giltig ursäkt för underlåtenheten skall beaktas. Detta kan ske genom att ledet formuleras sålunda: "Beslut om beslag får fattas, om den granskade utan giltig orsak underlåter att tillhandahålla bevismedlet".

6 §

Lagrådet:

Slutorden i första stycket första punkten ("samt eftersökning ej kan genomföras omedelbart") tyder på att avsikten varit, att försegling enligt denna punkt ej skall få vidtas, om inte de för eftersökning i varje särskilt fall uppställda förutsättningarna är för handen. Om detta uttryckligen uppställs som villkor, torde det vara obehövt att också kräva att det skäligen kan antagas att bevismedel finns i utrymmet eller förvaret.

Lagrådet föreslår, att punkten ges följande lydelse: "1. granskningsmannen icke får tillåtelse att genomöka förvar eller utrymme och skäl för eftersökning där föreligger men sådan ej kan genomföras omedelbart".

När här talas om "tillåtelse att genomöka förvar eller utrymme" måste, i fall då utrymmet eller förvaret disponeras av den granskade och andra gemensamt, förutsättas att tillåtelse begäres hos alla dem som förfogar över utrymmet eller förvaret. Vägras sådan tillåtelse får, sedan förseglingsbeslut fattats, på verkställighetsstadiet avgöras vad som i olika hänseenden krävs för att beslutet skall kunna genomföras (se särskilt 10 § första stycket andra meningen och andra stycket i det remitterade förslaget).

Det får förutsättas att granskningsmännen kommer att visa stor återhållsamhet när det gäller att försegla en hel bostad eller rum i bostad.

7 §

Lagrådet:

Gränsen mellan de eftersökningsfall som behandlas i första stycket och de fall av eftersökning som avses i andra stycket är av betydande intresse från rättssäkerhetssynpunkt. Under bestämmelsen i andra stycket faller nämligen i stort sett de utrymmen och förvar som avser den privata sektorn, främst den granskades bostad.

Beslut i fall som avses i första stycket meddelas enligt förslaget av granskningsmannen, medan beslut enligt andra stycket meddelas av länsskatte-
rät-

ten. Förutsättningarna för beslut är också olika. Enligt andra stycket krävs, att det skall finnas grundad anledning antaga att bevismedlet finns i det ifrågavarande utrymmet (privatbostaden osv.), medan motsvarande förutsättning inte har uppställts när det gäller verksamhetsutrymmen enligt första stycket.

Det måste med hänsyn till intresset av att värna om den personliga integriteten anses vara av vikt, att andra styckets räckvidd inte blir för snäv.

Den väsentliga och viktigaste kategorin av de utrymmen som avses i första stycket har i förslaget bestämts så, att fråga är om utrymmen som den granskade använder i sin verksamhet. I specialmotiveringen har vid gränsdragningen härvidlag i förhållande till privatutrymmen avseende fästs huvudsakligen vid varaktigheten av användningen. Det anges sålunda, att ett utrymme inte kan betraktas som verksamhetsutrymme, om det endast tillfälligt användes för verksamheten. Om däremot räkenskapshandlingar under längre tidrymd förvarats i den granskades bostad, bör förvaringsutrymmet enligt departementschefens motivering anses som verksamhetsutrymme i lagrummets mening, även om bostaden inte normalt användes för verksamheten.

Det skall inte förnekas, att varaktigheten av förvaringen kan spela viss roll. Den är dock enligt lagrådets mening av underordnad betydelse. Gränsen mellan verksamhetsutrymmen och privata utrymmen bör i stället – för att inte den privata sektorn skall bli alltför trång – dragas så, att ett utrymme inte blir att betrakta som verksamhetsutrymme, med mindre det huvudsakligen användes för verksamheten. Om sålunda en liten näringsidkare inte har något särskilt kontor utan förvarar sina räkenskaper exempelvis i en byrålåda i sitt sovrum, måste det te sig som tämligen självklart, att bostaden inte bör hänföras till verksamhetsutrymme, och att de särskilda garantier som omgärdar privatbostadens helgd enligt andra stycket skall gälla.

Lagrådet föreslår, med åberopande av vad sålunda anförts, att före orden "för sin verksamhet" i första stycket första meningen inskjutes ordet "huvudsakligen".

Eftersökning i utrymme, som användes av någon som har uppdrag för den granskade i dennes verksamhet, lär i praktiken sällan kunna ifrågakomma hos andra uppdragstagare än sådana som har att taga befattning med den granskades bokföring eller andra bevismedel.

I fråga om utformningen av riskrekvisitet torde få hänvisas till vad lagrådet anført vid 5 §.

Med "allmän plats" i första styckets andra mening torde avses plats, som är upplåten för eller eljest frekventeras av allmänheten. Därigenom kommer förvaringsbox i järnvägsstationsbyggnad och liknande att utgöra förvar, som faller under första stycket.

Beträffande andra meningen i första stycket anføres i specialmotiveringen att det för beslut om eftersökning i förvar saknar betydelse vem som är

ägare till förvaret eller vem som av annat skäl förfogar över detta. Det är således möjligt, säges det vidare, att besluta om eftersökning i ett skåp eller en portfölj, som finns i exempelvis den granskades kontorslokaler, även om det är klart att förvaret tillhör tredje man. Till undvikande av missförstånd beträffande den rätta innebörden av styckets andra mening vill lagrådet i anslutning härtill påpeka, att lagtextens föreskrift att för eftersökning i förvar gäller samma villkor som för eftersökning i utrymme måste betyda att eftersökning i förvaret får beslutas endast om det finns grundad anledning antaga att den granskade använder förvaret för sin verksamhet – eller med lagrådets förslag huvudsakligen för sin verksamhet – eller att, vilket dock knappast torde bli tillämpligt, förvaret yrkesmässigt användes av annan, som har uppdrag för den granskade i dennes verksamhet, samt tillika sabotagerisk föreligger. Uttrycket "samma villkor" har med andra ord här samma betydelse som uttrycket "motsvarande villkor". I sammanhanget torde vidare få hänvisas till vad lagrådet anför vid 14 § rörande innehållet i nämnda paragraf.

8 §

Lagrådet:

I specialmotiveringen till paragrafen sägs att beslut om säkringsåtgärd i princip kan vara i kraft fram till dess den pågående granskningen lett till ett lagakraftvunnet avgörande i beskattningsfrågan; främst lär därvid beslag vara åsyftat men även försegling kan i och för sig komma att ha längre varaktighet. Emellertid anges vidare i specialmotiveringen, att ett hävande av beslut om säkringsåtgärd inte ovillkorligen behöver leda till att säkrat bevismedel skall återgå i den granskades besittning. Allmänna kontrollföreskrifter, såsom 56 § 3 mom. tredje stycket taxeringslagen, menas då ge myndigheten rätt att behålla bevismedlet viss tid oavsett att beslutet om säkringsåtgärd hävts. De kontrollföreskrifter av antydd art som ger myndighet rätt att i och för granskning ha vissa, den granskade tillhöriga handlingar i sin besittning måste emellertid anses bygga på förutsättningen att den granskade själv ställt handlingarna till granskningsmyndighetens förfogande. Har däremot den granskade tvångsvis, på grundval av ett beslut om säkringsåtgärd, berövats besittningen av handlingarna, är läget ett annat. Häves nämligen det beslut som utgör grunden för att granskningsmyndigheten överhuvudtaget fått handlingarna i sin besittning, bör gälla att den ursprungliga besittningssituationen skall återställas, oavsett den rätt granskningsmyndigheten eljest må ha att få disponera handlingarna. En grundsats av denna innebörd gäller som huvudregel inom utökningsrätten (jfr 50 § utökningslagen), och anledning saknas att på förevarande område anlägga ett annat synsätt.

Det bör tilläggas, att förevarande fråga torde ha särskild betydelse för

att möjligheten att påkalla prövning av beslutet skall kunna fylla någon verklig funktion som rättssäkerhetsgaranti. Det i specialmotiveringen anlagda synsättet skulle göra det möjligt för granskningsmannen att meddela beslut om beslag och i kraft av detta beslut komma i besittning av ifrågakomna bevismedel, varefter han omedelbart skulle kunna häva beslagsbeslutet men likväl behålla bevismedlen under återopande av den i 56 § 3 mom. andra och tredje styckena taxeringslagen eller likartade bestämmelser inskrivna rätten för granskningsmyndighet att disponera den granskades handlingar. Om efter talan mot beslutet överinstansen erfar att beslaget är hävt, lär den enligt allmänna processuella grundsatser finna sig ej ha anledning att ingå på prövning av beslagsfrågan. Men lika fullt skulle den granskade vara berövad handlingarna och inte ha tillgång till annat korrektiv än sådant som erbjuds i bestämmelser om undantagande av bevismedel från granskning (56 § 4 mom. taxeringslagen m. fl.). Det synes inte tillfredsställande om den granskade på nyss antytt sätt skulle kunna berövas möjligheten att efter klagan få prövat huruvida säkringsåtgärden varit lagligen grundad.

Med hänsyn till det anförda förordas att som en andra mening i förevarande paragraf intages en föreskrift av följande lydelse: "Häves beslut om sådan åtgärd, skall besittning eller annat förhållande, som rubbats genom åtgärden, genast återställas."

9 §

Lagrådet:

Med den i lagförslaget använda terminologin avser första stycket av förevarande paragraf även beslut om hävande av säkringsåtgärd. Med hänsyn till vad lagrådet föreslagit under 8 § bör bestämmelsen emellertid gälla endast beslut att använda säkringsåtgärd. På grund härav och med hänvisning till vad lagrådet anfört under 4 § föreslås att i lagtexten ordet "angående" ersättes med ordet "om".

Conradi:

I konsekvens med vad jag anför vid 15 § hemställer jag att andra stycket utgår.

10 §

Lagrådet:

Beträffande vissa fall, där första stycket andra meningen bör tillämpas, hänvisas till vad lagrådet anför under 14 §.

14 §

Lagrådet:

I förevarande paragraf föreslås att vid verkställighet av eftersökning i utrymme även förvar som påträffas där får genomsökas. Uppenbarligen har bestämmelsen tillkommit företrädesvis med tanke på att länsskatterätt, när den beslutar om eftersökning enligt 7 § andra stycket, inte kan förutse vilka förvar som kan komma att påträffas. Till skillnad från sistnämnda bestämmelse – som tillåter eftersökning i förvar endast om det finns grundad anledning antaga att bevismedel finns där – innehåller 14 § inga uttryckliga begränsningar i frågan vilka förvar som enligt den bestämmelsen får genomsökas. I sakens natur bör dock anses ligga att, när länsskatterätts beslut om eftersökning i privatutrymmen skall verkställas och fråga uppkommer om tillämpning av 14 §, man bör anse 7 § andra stycket vägledande för verkställigheten, så att eftersökning kommer i fråga endast om det finns grundad anledning antaga att förvaret innehåller bevismedel.

Det sagda får särskild betydelse, när eftersökning skall ske i den granskades bostad och denna disponeras även av annan (hustru, samboende eller familjemedlem i övrigt). Utomordentlig försiktighet bör iakttagas vid bedömningen om eftersökningen skall utsträckas att avse förvar som kan antagas vara familjemedlemmens privata. Inte minst bör beaktas möjligheten att familjemedlemmen i sina låsta förvar kan ha ting som han eller hon önskar hemlighålla inte bara för utomstående utan också – och kanske särskilt – i förhållande till den granskade. Det bör betonas att den som sammanbor med den granskade bör räknas till den i 10 § första stycket andra meningen åsyftade personkretsen och alltså bör beredas tillfälle att inställa sig vid förrättningen.

I viss mån äger det nu sagda tillämpning även när eftersökning i verksamhetsutrymme beslutats enligt 7 § första stycket. Eftersökningen bör då ej – under återopande av avsaknaden i 14 § av närmare villkor beträffande förvarets art – kunna ske i påträffade förvar under andra förutsättningar än som anges i 7 § första stycket. Det torde f. ö. bli en praktisk handlägningsfråga huruvida eftersökningsbeslut meddelas särskilt för varje förvar som påträffas vid eftersökning i verksamhetsutrymme eller om man nöjer sig med att falla tillbaka på det ursprungliga eftersökningsbeslutet, avseende själva verksamhetsutrymmet, och anser 14 § utgöra tillräcklig grund för eftersökning även i påträffade förvar. Resultatet bör under alla förhållanden bli detsamma.

Vid eftersökning i rörelselokaler kan uppkomma fråga om eftersökning i låsta förvar, som anställda hos den granskade uppges disponera för privat räkning (skrivbordslådor, klädskap etc.). I den mån tillräckliga skäl för eftersökning i sådant förvar likväl anses föreligga, bör verkställighet anses ske jämväl hos den anställde och denne alltså beredas tillfälle att närvara (10 § första stycket).

15 §

Lagrådet:

Bestämmelsen i andra stycket av förevarande paragraf har avseende såväl på beslut om användande av säkringsåtgärd som på beslut om hävande av sådan åtgärd. Lagtexten bör omformuleras med beaktande av vad lagrådet anfört vid 4 § om terminologin i lagförslaget.

Vad angår tredje stycket skall enligt remissförslaget underställning äga rum inte bara av beslut om användande av säkringsåtgärd utan även av beslut om hävande av sådan åtgärd. Varför underställning skall behövas även i hävningsfallet ter sig svårförståeligt. Den enskilde har i sådant fall inte något intresse av underställning, och skulle underställning vara önskvärd av annat skäl synes en regel därom inte ha sin plats i lagen. Här må vidare hänvisas till att, enligt vad lagrådet anfört under 8 §, ett beslut om hävande av säkringsbeslut får anses medföra skyldighet för myndigheten att omedelbart återställa det rubbade förhållandet. Vid tillämpning härav torde ett beslut om hävande av säkringsåtgärd, som fattats av särskilt förordnad granskningsman, rätteligen redan vara verkställt när det underställes.

Med hänsyn till vad sålunda anförts föreslår lagrådet dels att ordet "angående" i tredje styckets första mening utbytes mot ordet "om", dels att andra stycket ges följande lydelse: "Granskningsman beslutar om säkringsåtgärd i annat fall än som avses i första stycket samt om hävande av säkringsåtgärd."

Conradi:

Förslaget innebär, att tre former av säkringsåtgärder skall förekomma, nämligen beslag, försegling och eftersökning. Rätten att besluta om säkringsåtgärd skall i allmänhet tillkomma tjänsteman inom taxerings- eller granskningsverksamheten; i fråga om eftersökning i privat utrymme, bostad och liknande, läggs dock beslutanderätten på länsskatterätten.

I vad gäller beslutsfunktionen företer det nu remitterade förslaget likheter med det förslag som finansministern – densamme som nu, statsrådet Sträng – remitterade till lagrådet för fjorton år sedan, 1961, och som därefter låg till grund för proposition till riksdagen och ledde till den nuvarande handräckningslagens antagande. Den gången motsatte sig lagrådet, av rättssäkerhetsskäl, att beslutanderätten uppdrogs åt en befattningshavare inom taxeringsväsendet (enligt 1961 års förslag taxeringsintendenten); lagrådet föreslog i stället att det skulle vara länsstyrelsen som skulle besluta om handräckning av nu ifrågavarande slag. Riksdagen följde lagrådet. Länsskatterätten har numera trätt i länsstyrelsens ställe.

Jag kan inte se att situationen på förevarande område principiellt har ändrats sedan 1961. Skattetrycket har hårdnat, och människors benägenhet

att på olika sätt söka undgå skatt har på grund härav sannolikt tilltagit; detta i sin tur har medfört, att statens ansträngningar att motverka sådana försök har intensifierats, i följd varav taxeringsorganisationen svällt enormt under de gångna åren. Men dessa omständigheter måste snarast leda till den slutsatsen, att kravet på rättssäkerhet i fråga om taxering och tvångsåtgärder i taxeringsförfarandet fått ökad tyngd.

Jag ser alltså med betydande skepsis på förslaget att återigen söka flytta ned beslutanderätten på ett lägre plan. De tjänstemän som enligt förslaget i första hand ifrågakommer som beslutsfattare är i länsstyrelsernas skatteavdelningar de s. k. enhetscheferna, dvs. de avdelningschefer, i allmänhet i byråchefsgård, vilka är placerade närmast under skattechefen. I riksskatteverket och andra instanser torde det bli fråga om befattningshavare med något lägre tjänsteställning. De som sålunda avses skola vara beslutsfattare är i allmänhet inte jurister; de flesta har ekonomutbildning.

Emellertid skall också lägre tjänstemän – som uppfyller vissa krav på utbildning och erfarenhet – kunna förordnas att vara beslutsfattare i fråga om tvångsåtgärder av nu avsett slag. Förslaget upptar inte några begränsningar i sådant hänseende. Man kan befara, att när trycket på organisationen växer, allteftersom ökade fordringar ställs på effektiviteten i kontrollen, förordnandena att vara beslutsfattare i fråga om tvångsåtgärder kommer att gå allt längre ned på skalan.

Jag finner detta betänkligt. Huvudtanken är tydligen att granskningsmannen – någon gång i sällskap med kronofogden eller en kronoassistent – skall bege sig till den som skall kontrolleras och på hans kontor slå sig ned och begära fram böckerna. Finner han då att allt inte är i sin ordning, skall han omedelbart på stället kunna besluta om eftersökning. Sådan eftersökning skall under vissa betingelser, om någon från kronofogdemyndigheten ej är tillstades, kunna utföras av granskningsmannen själv. Han kan också ta räkenskapsböcker i beslag och försegla lådor och skåp.

Det kan starkt ifrågasättas, om de uppgifter som sålunda enligt förslaget skall åvila revisors- och granskningspersonal inom taxeringsväsendet och närliggande områden på ett naturligt sätt låter sig förena med denna personals ställning i allmänhet. Risker för att spänningen mellan beskattningsväsendets representanter och medborgarna kommer att skärpas är påtaglig. – Jag förbiser inte, att åklagare, polis och tullpersonal enligt gällande lag (t. ex. rättegångsbalken) och annan författning har befogenhet att ta egendom i beslag eller verkställa husrannsakan och att det kan göras gällande att kontroll- och granskningspersonal inom taxeringsväsendet bör kunna få motsvarande befogenheter. När det gäller tvångsåtgärder enligt rättegångsbalken är det dock fråga om misstanke rörande brott, och detsamma gäller tullväsendet.

Jag förbiser inte heller, att den skattskyldige enligt författningarna har en grundläggande skyldighet att tillhandahålla sina räkenskapsböcker för granskning. Det är självklart att beskattningsmyndigheterna skall ha medel

till sitt förfogande att vid behov tvinga fram räkenskaperna. Det är metoden – att på ett oförlöst överraskande sätt genom beslut ute på fältet av en befattningshavare i relativt underordnad tjänsteställning utsätta den granskade för långtgående ingripanden – som jag vänder mig emot.

Med min utgångspunkt hade det varit naturligt att man eftersträvat en överarbetning och modernisering av 1961 års lag. Dess grundprinciper – att det är länsskatterätten som skall besluta om tvångsåtgärder och kronofogdemyndigheten som skall verkställa beslutet – är enligt min mening alltför bärande. När departementschefen emellertid nu valt att framlägga förslag till en helt ny lag, har jag inte velat motsätta mig att detta förslag lägges till grund för lagstiftning. Den föreslagna ordningen fyller dock i vissa hänseenden inte rimliga anspråk på rättssäkerhet för den enskilde.

Härvid kommer i första hand eftersökningsinstitutet i blickpunkten. Eftersökning är en långtgående åtgärd, vilket i sin mån avspeglar sig i både utredningsförslaget och departementsförslaget på det sättet att beslutanderätten i fråga om eftersökning i den granskades bostad lagts på domstol (länsskatterätten). Emellertid är även eftersökning i kontorslokaler många gånger en högst ingripande åtgärd av grannliga natur; eftersökningen kan röja förhållanden, helt vid sidan av skattskyldigheten, vilka inte bör komma till utomståendes kännedom, och eftersökningen kan försätta den granskade i pinsamma situationer i förhållande till anställda och kunder osv. För min del anser jag att befogenheten att besluta om eftersökning även när det gäller kontorslokaler bör tillkomma domstol (i detta fall ensamdomare i länsskatterätt). En domare företräder genom utbildning och tradition i viss mån ett annat synsätt än en revisor – vilket är betydelsefullt även för upprätthållande av respekten i förhållande till allmänheten.

Jag föreslår i enlighet härmed, att första stycket i förevarande paragraf skall lyda sålunda: "Länsskatterätt beslutar om eftersökning på framställning av granskningsman." Att framställningen skall vara skriftlig behöver knappast utsägas; det framgår av förvaltningsprocesslagen. Av sagda lag följer också, att framställningen skall uppta de skäl som åberopas till stöd för åtgärden, vilket förebygger förhastande. Av 10 § förvaltningsprocesslagen framgår, att ansökningen inte behöver delgivas med den som berörs av eftersökningen, om det befaras att underrättelse skulle avsevärt försvåra genomförandet av beslut i målet (jfr vad som anförts av lagrådet vid 4 §). Eftersom beslut om eftersökning får meddelas endast när sabotagerisk är för handen, torde läget i allmänhet vara sådant, att den som berörs av åtgärden inte bör underrättas. Skall eftersökningen ske på advokatkontor eller på en auktoriserad eller godkänd revisors byrå i syfte att konstatera huruvida där finns handlingar som tillhör en klient, synes dock ofta kommunikering av framställningen med advokaten eller revisorn böra äga rum. – Beträffande underrättelse om länsskatterättens beslut hänvisar jag till vad som anföres vid 23 §.

16 §

Lagrådet:

Med den terminologi, som använts i det remitterade lagförslaget, innebär första styckets första mening, att kronofogdemyndigheten skall verkställa inte bara beslut om användande av säkringsåtgärd utan även beslut om hävande av sådan åtgärd. Det ter sig dock enligt lagrådets mening inte realistiskt att kronofogden skall behöva medverka i verkställighet av hävningsbeslut. Med hänsyn härtill och med användning av den terminologi, som lagrådet förordat vid 4 §, föreslås att ordet "angående" i första meningen av första stycket utbytes mot ordet "om".

Paulsson, Fredlund, Mannerfelt:

Föreskriften i andra styckets första mening att granskningsman äger verkställa beslut enligt 15 § andra stycket, om det kan ske obehindrat, torde rimligen åsyfta endast beslut om användande av säkringsåtgärd. Granskningsman torde även utan särskild bestämmelse därom vara berättigad att verkställa beslut om hävande av säkringsåtgärd, och detta även om beslutet meddelats av domstol. Vi föreslår därför att första meningen i andra stycket ges följande lydelse: "Granskningsman äger verkställa beslut om säkringsåtgärd enligt 15 § andra stycket, om det kan ske obehindrat."

Conradi:

Förslaget är uppbyggt så, att tyngdpunkten i fråga om rättssäkerheten förläggs till verkställighetsstadiet. Verktälligheten skall enligt huvudregeln i första stycket första meningen av förevarande paragraf åvila kronofogdemyndigheten. Emellertid skall granskningsmannen under vissa förutsättningar kunna själv verkställa beslut. Han skall, om det kan ske obehindrat, t. ex. ha möjlighet att utföra eftersökning i kontorslokaler och plombera förvaringsutrymmen samt stänga och plombera rum. Detta kan inte vara lämpligt. Skatteväsendets tjänstemän kan i regel inte förväntas få erforderlig rutin att bemästra verkställighetens skiftande problem, och mötet mellan granskningspersonalen och dem som utsätts för åtgärderna kan befaras leda till ej önskvärda sammanstötningar. Remisskritiken ger åtskilligt stöd för vad jag nu anför. Och det förefaller som om granskningspersonalen själv skulle känna viss olust inför utsikten att behöva syssla med genomförandet av eftersökning och förseglning.

Däremot synes det mig vara en onödig omgång om verkställigheten av beslagsbeslut alltid skall behöva utföras av kronofogdemyndigheten. Om handlingen finns åtkomlig och vidare åtgärd ej erfordras än att granskningsmannen förklarar att han vill ta handlingen med sig, synes han böra få genomföra beslaget själv, under förutsättning att det kan ske obehindrat.

Av specialmotiveringen framgår, att "obehindrat" skall tolkas så, att hinder mot att granskningsmannen företar förrättningen skall anses föreligga så snart den hos vilken förrättningen äger rum förklarar att han inte tillåter granskningsmannen att agera.

Det må tilläggas att denna konstruktion i och för sig är ett gott argument för att verkställigheten av eftersökning och försegling skall ligga hos kronofogdemyndigheten. De skatt- och avgiftsskyldiga som vill krångla – och det är ju i förhållande till dem som lagen är aktuell – torde nämligen fort komma att lära sig, att om granskningsmannen kommer ensam, utan biträde från kronofogdemyndigheten, så räcker det med ett enkelt förbud från den granskades sida för att både eftersökning och försegling skall hindras. Oftast torde i så fall någon från kronofogdemyndigheten inte finnas att tillgå i en handvändning. Insikten härom lär snart medföra, att granskningsmännen inte går ut ensamma utan tar med sig biträde från kronofogdemyndigheten redan från början. Därmed har den av mig önskade ordningen uppnåtts på en otillfredsställande omväg.

Jag föreslår att andra stycket erhåller följande lydelse: "Granskningsman äger verkställa beslut om beslag, om förrättningen kan genomföras obehindrat."

17 §

Conradi:

I konsekvens med vad jag anförut vid 16 § hemställer jag, att förevarande paragraf utgår.

18 §

Lagrådet:

Paragrafen behandlar rätten för den granskade m. fl. att begära att "beslagtaget bevismedel" undantages från granskningen. Tvivel kan uppstå om sådan rätt föreligger bara beträffande bevismedel som för tillfället ligger under beslag eller om rätten också avser bevismedel, som tidigare beslagtagits men beträffande vilka beslaget hävts. Den sistnämnda ordningen synes vara den lämpligaste, eftersom därigenom uppnås att den granskade kan få ett vidsträcktare skydd i det avseende som beröres i 21 §. Sålunda bör han kunna uppnå att detta lagrums förbud mot att undantaget bevismedel återges eller återopas i granskningsärendet blir gällande även i fråga om bevismedel som omfattats av ett redan hävt beslag. I enlighet med det anförda bör uttrycket "beslagtaget bevismedel" utbytas mot uttrycket "bevismedel som är eller har varit under beslag".

23 §

Lagrådet:

Enligt förevarande paragraf skall beslut om säkringsåtgärd tillställas endast den granskade men däremot inte annan, hos vilken verkställighet sker. Den sistnämnde skall enligt förslaget i stället erhålla verkställighetsbevis, se 24 §. Emellertid får ett beslut om säkringsåtgärd anses angå envar, hos vilken det skall verkställas, och denne bör i princip vara berättigad att begära omprövning av beslutet i högre instans. Det synes därför nödvändigt att beslut om säkringsåtgärd överlämnas inte bara till den granskade utan även till annan, hos vilken verkställighet sker.

I sammanhanget må framhållas att, om exempelvis försegling eller eftersökning sker beträffande utrymme som disponeras av flera personer, verkställigheten får anses ske hos dem alla.

Bestämmelsen i första stycket att beslut skall överlämnas till någon, som kan anses företräda den granskade, om denne inte är närvarande vid förrättningen, synes inte fylla något praktiskt syfte. När det gäller överlämnande av verkställighetsbevis torde däremot en motsvarande regel kunna vara lämplig. Lagrådet kommer att föreslå att en sådan bestämmelse upptas i 24 §.

Med beslut om säkringsåtgärd avses i förevarande paragraf såväl beslut av granskningsman som beslut av domstol. Beträffande domstolsbeslut gäller enligt 31 § förvaltningsprocesslagen att domstol är skyldig att tillställa part beslutet. Fråga uppkommer då huruvida det överlämnande av beslutet, som sker vid förrättningen genom granskningsmannens eller kronofogdemyndighetens försorg, ersätter den underrättelse, som är föreskriven i 31 § förvaltningsprocesslagen, såvitt avser den enskilda parten, eller om domstolen är skyldig att tillställa parten beslutet oaktat det överlämnats enligt första stycket av förevarande paragraf. Med hänsyn till syftet med säkringsbeslutet är det tydligt, att i de allra flesta fall beslutet inte kan få tillställas den enskilda parten förrän vid förrättningen. Får denne del av beslutet vid förrättningen, torde det å andra sidan inte tjäna något praktiskt syfte att parten därefter tillställs ytterligare en underrättelse om beslutet av samma innehåll, denna gång genom domstolens försorg. Därtill kommer att vid en sådan tillämpning det blir nödvändigt att meddela föreskrifter för att i normalfallen hindra att beslutet tillställs enskild part genom rättens försorg innan förrättningen ägt rum. Den ordningen synes därför böra gälla att, om domstolens beslut överlämnas vid förrättningen, någon åtgärd av domstolen enligt 31 § förvaltningsprocesslagen inte skall vidtagas såvitt angår den enskilda parten.

Har domstolsbeslutet inte kunnat överlämnas vid förrättningen på grund av att den beslutet angår inte varit närvarande, skall enligt andra stycket delgivning av beslutet ske. Det synes mest praktiskt att befria domstolen även från delgivningsuppgiften. Ansvar för delgivningen bör lämpligen

läggas på granskningsmannen.

Uttrycklig föreskrift om vad som skall gälla med hänsyn till 31 § förvaltningsprocesslagen torde vara erforderlig.

Lagrådet förordar vid 25 § annan ordning för domstolsprövning än det remitterade förslaget upptar. Detta föranleder viss omformulering av förevarande paragraf. Härjämte synes några redaktionella jämkningar böra göras.

Med hänsyn till vad sålunda anförts föreslår lagrådet att förevarande paragraf ges följande lydelse:

”Beslut om säkringsåtgärd upprättas skriftligt och lämnas vid förrättning för verkställighet mot bevis till den granskade och annan, hos vilken verkställigheten sker. Beslutet skall innehålla upplysning om vad den som är missnöjd med beslutet har att iakttaga om han vill påkalla ändring av detta.

Kan beslutet ej överlämnas vid förrättningen, skall det delgivas genom granskningsmannens försorg.

Genom åtgärd som anges i första eller andra stycket fullgöres, såvitt angår enskild part, vad som i 31 § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) föreskrives om att domstols beslut skall tillställas part. Bevis om sådan åtgärd skall tillställas domstolen.”

Det må anmärkas att, i vart fall när fråga är om domstols beslut, överlämnandet enligt det nu föreslagna första stycket i regel bör ske vid förrättningens början.

24 §

Lagrådet:

Lagrådet har vid 23 § förutskickat att viss ändring bör göras i förevarande paragraf. Den prövningsordning, som lagrådet förordar vid 25 §, bör vidare föranleda viss jämkning av 24 §. Härutöver synes viss omformulering av redaktionell art böra vidtas. Lagrådet föreslår att förevarande paragraf ges följande lydelse:

”Angående verkställighet av beslut om säkringsåtgärd skall utfärdas bevis. Vad i 23 § första och andra styckena föreskrivits rörande beslut om säkringsåtgärd skall äga motsvarande tillämpning på bevis om verkställighet. Är den som skall erhålla bevis icke närvarande vid förrättningen, skall bevis lämnas även till någon som kan anses företräda honom, om sådan person är närvarande.

Bevis om verkställighet av beslag skall innehålla förteckning över beslagtagna bevismedel samt erinran om bestämmelserna i 18 §.”

25 §

Lagrådet:

I denna paragraf behandlas frågan i vilken ordning part skall kunna påkalla domstols prövning av granskningsmans beslut om säkringsåtgärd och av verkställighet enligt den föreslagna lagen. Frågan har lösts så att talan mot granskningsmans beslut och mot verkställighet skall föras genom besvär. Besvärstiden är inte särskilt reglerad i lagförslaget. Av 12 § förvaltningslagen och 7 § förvaltningsprocesslagen följer att besvärstiden beträffande granskningsmans beslut är tre veckor från den dag klaganden erhöll del av beslutet. I fråga om verkställighet synes tanken i lagförslaget vara att besvärstiden skall vara tre veckor från den dag klaganden erhöll del av verkställighetsbeviset. I 23 och 24 §§ har upptagits bestämmelser om att besvärshänvisning skall lämnas.

Den föreslagna ordningen med rätt att till domstol fullfölja talan mot beslut om säkringsåtgärd, som meddelats av granskningsman, kompliceras därav att en del av dessa beslut efter underställning skall bli föremål för obligatorisk omprövning av administrativ myndighet enligt bestämmelserna i 15 § tredje stycket. När beslut om säkringsåtgärd meddelats av särskilt förordnad granskningsman, kommer besvär, som part i enlighet med honom meddelad fullföljdshänvisning anført över beslutet, i själva verket inte att kunna prövas. Då besvärsmålet skall företagas till avgörande, kommer nämligen det överklagade beslutet nästan alltid att redan vara ersatt av överordnad granskningsmans beslut. Vill part få till stånd domstolsprövning av säkringsåtgärd som beslutats av särskilt förordnad granskningsman och fastställts av överordnad granskningsman, måste han i realiteten överklaga den sistnämndes beslut. Detta kan uppenbarligen lätt förbises av part som följt den besvärshänvisning han fått och överklagat den särskilt förordnade granskningsmannens beslut. Härigenom kan rättsförlust uppkomma. Även i andra hänseenden medför den föreslagna ordningen vissa olägenheter. Part som är missnöjd såväl med ett av överordnad granskningsman fastställt beslut om säkringsåtgärd som med verkställigheten av nämnda beslut, blir t. ex. nödsakad att med iakttagande av skilda besvärstider fullfölja talan både mot fastställelsebeslutet och mot verkställighetsmyndighetens åtgärd.

Underställning av beslut om tvångsmedel kan i vissa fall förekomma vid beslag i brottmål. Om exempelvis en polisman med stöd av 27 kap. 4 § rättegångsbalken själv beslutat om beslag, skall sålunda enligt samma lagrum anmälan om beslutet skyndsamt göras hos undersökningsledaren eller åklagaren, som har att omedelbart pröva, om beslaget skall bestå. I 27 kap. 6 § rättegångsbalken regleras frågan om domstolsprövning av beslag som tillkommit utan rättens förordnande. Där föreskrives, att den som drabbats av sådant beslag äger begära rättens prövning av beslaget. Någon viss tid inom vilken framställning om sådan prövning skall ske är inte föreskriven. Stadgandet torde innebära, att framställning som riktar sig mot

ett av polisman beslutat beslag skall upptagas till prövning utan hinder av att beslaget sedermera fastställts genom beslut av undersökningsledaren eller åklagaren. Vidare kan framställning prövas, oavsett om den riktar sig mot själva beslagsbeslutet eller mot verkställigheten av beslutet och oberoende av om den grundas på att beslagsanledning från början saknats eller på att skälen för beslaget sedermera bortfallit.

En ordning sådan som den i rättegångsbalken reglerade synes vara att föredraga framför den nu föreslagna. Lagrådet förordar därför, att bestämmelsen i första meningen i förevarande paragraf ersättes av en regel med följande lydelse: "Är någon missnöjd med säkringsåtgärd som beslutats av granskningsman eller med åtgärd som vidtagits vid verkställighet av beslut enligt denna lag, äger han påkalla länsskatterättens prövning huruvida åtgärden skall bestå."

Godtages detta förslag, bör rubriken närmast före 25 § omformuleras, förslagsvis så att den kommer att lyda: "Talan mot granskningsmans beslut m. m."

Den i paragrafens andra mening upptagna regeln om vem som skall föra det allmännas talan i besvärsmål vid länsskatterätt bör erhålla en mera generell räckvidd. Den kan lämpligen bilda ett andra stycke i paragrafen med förslagsvis följande lydelse: "I mål vid domstol rörande säkringsåtgärd eller verkställighet enligt denna lag föres det allmännas talan, om ej annat följer av 15 § första stycket, av den som i sin tjänst har att övervaka granskningen."

26 §

Lagrådet:

Vad lagrådet vid behandlingen av 25 § föreslagit rörande sättet att påkalla domstols prövning av säkringsåtgärd skulle i och för sig föranleda följdändringar i den i första meningen av förevarande paragraf upptagna bestämmelsen. Emellertid synes det önskvärt att paragrafen – som är invecklad och ej särskilt lättolkad – omarbetas i förenklande syfte. Efter mönster i stort sett av 56 § utskökningslagen förordar lagrådet, att paragrafen ges följande lydelse:

"Framställning till länsskatterätt enligt denna lag göres till länsskatterätten i det län, där den granskade har sitt hemvist när beslut av granskningsman fattas eller, i fall som avses i 15 § första stycket, när framställningen göres. Som hemvist anses den ort där den granskade är mantalsskriven samt, i fråga om dödsbo, den ort där den döde senast var mantalsskriven och, i fråga om bolag eller annan som avses i 10 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken, den ort som enligt nämnda lagrum gäller som hemvist.

Saknar den granskade hemvist inom riket, är länsskatterätten i det län behörig, där beslut om säkringsåtgärd skall verkställas eller har verkställts."

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1975-09-25

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden Sträng, Johansson, Holmqvist, Aspling, Geijer, Bengtsson, Lidbom, Carlsson, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Zachrisson, Hjelm-Wallén

Föredragande: statsrådet Sträng

Proposition med förslag till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen, m. m.

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen.

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande.

Enligt förslaget 4 § skall beslut angående säkringsåtgärd få fattas utan att den som berörs av beslutet dessförinnan har hörts i ärendet. Bestämelsen betingas av att verkställighet i många fall inte kan genomföras om den granskade får kännedom om ärendet dessförinnan. Enligt såväl förvaltningslagen (1971:290) som förvaltningsprocesslagen (1971:291) skall part i princip höras innan ärende avgörs.

Lagrådet uttalar att det i 15 § förvaltningslagen stadgade förbudet för förvaltningsmyndighet att avgöra ärende utan att kommunikering har skett inte är tillämpligt på säkringsåtgärd som beslutas av granskningsman, eftersom säkringsåtgärd endast är ett hjälpmedel för genomförande av granskning och inte ett sådant beslut varigenom ett ärende slutligt avgörs. Förbudet avser enligt lagrådet endast beslut av sistnämnda slag. Vad angår domstols beslut om säkringsåtgärd anser lagrådet att situationen oftast är den att kommunikering kan underlätas genom att denna skulle avsevärt försvåra genomförandet av säkringsåtgärden. Lagrådet föreslår därför att bestämmelsen i 4 § utgår.

Jag godtar lagrådets förslag. Jag anser alltså liksom lagrådet att ett beslut av granskningsman om säkringsåtgärd inte är att anse som ett slutligt beslut. Förvaltningslagen är således inte tillämplig. Beslut vid överprövning av särskilt förordnad granskningsmans beslut kan däremot anses som ett slutligt beslut. En bestämmelse motsvarande innehållet i 4 § torde därför erfordras beträffande sådana beslut om överprövning. Jag återkommer till denna fråga.

Beträffande villkoren för beslut om försegling enligt 6 § första punkten har lagrådet föreslagit en ny formulering som medför att försegling enligt

¹ Beslut om lagrådsremiss taget vid regeringssammanträde den 13 mars 1975.

denna punkt skall få vidtas endast om de för eftersökning i varje särskilt fall uppställda villkoren är för handen. Avsikten är emellertid att försegling skall kunna användas bl. a. i den situationen när granskningsmannen saknar fullständigt underlag för att pröva om eftersökning skall beslutas. Den granskade framför t. ex. invändningar mot ett ifrågasatt eftersökningsbeslut som kan prövas först efter särskild undersökning. Försegling skall alltså kunna ske också i sådant fall. Lagrådets synpunkter bör enligt min mening föranleda ett förtydligande av bestämmelsen så att den klart omfattar också det fallet att eftersökning inte kan beslutas omedelbart.

I 7 § anges villkoren för beslut om eftersökning dels i verksamhetsutrymme (första stycket) och dels i andra utrymmen, t. ex. privatbostad (andra stycket). Bestämmelserna i första stycket omfattar bl. a. utrymme som den granskade använder för sin verksamhet. Lagrådet har föreslagit att som den granskades verksamhetsutrymme skall anses endast utrymme som *huvudsakligen* används för verksamheten. I specialmotiveringen till paragrafens första stycke uttalas att utrymme inte kan betraktas som verksamhetsutrymme om det endast tillfälligt används för verksamheten. Med anledning av lagrådets yttrande föreslår jag ett tillägg till lagtexten av innebörd, i överensstämmelse med specialmotiveringen, att utrymme skall anses som verksamhetsutrymme om den granskade *ej endast tillfälligt* använder det för sin verksamhet. I sammanhanget har lagrådet gjort vissa uttalanden om tolkningen av bestämmelsen i första stycket om villkoren för eftersökning i förvar. Jag instämmer i dessa uttalanden som innebär förtydliganden.

Lagrådets förslag om ett tillägg till 8 § innebär att när beslag har hävts beträffande bevismedel, som myndighet äger att få överlämnat till sig för granskning, myndigheten först skulle lämna tillbaka materialet till den granskade och därefter återkräva det för granskning. I sådant fall skulle den, som avhänt material genom beslag vara i bättre läge än den som frivilligt har lämnat det från sig för granskning. En sådan ordning skulle enligt min mening medföra omgång och vissa risker för granskningsarbetet. Vad lagrådet har anfört i förevarande avseende ger mig emellertid anledning att föreslå ett tillägg till 9 § första stycket av innebörd att hävningsbeslut, som har vunnit laga kraft, skall verkställas så fort det kan ske med hänsyn till granskningen. Därmed avses bl. a. att material, som avses i lagakraftvunnet hävningsbeslut, utan dröjsmål skall återställas till vederbörande om materialet inte behövs för granskningen eller om det inte får granskas.

I fråga om 15 §, som avser behörighet att fatta beslut, godtar jag lagrådets förslag till lydelse av andra stycket. Med hänsyn till att 4 § enligt vad jag har föreslagit skall utgå, bör i 15 § tredje stycket föreskrivas att överprövning får ske utan att den som ärendet avser dessförrinnan har hörts.

Beträffande innehållet i 18 § har lagrådet föreslagit att rätten att begära undantagande bör avse även bevismedel som har varit under beslag. Lydelsen enligt lagrådsremissen kan i detta avseende tolkas på annat sätt. Jag föreslår att ordalydelsen ändras i enlighet med lagrådets förslag.

Vad gäller 23 §, som avser överlämnande av beslut, har lagrådet föreslagit flera ändringar och ett tillägg. Förslagen avser bl. a. att även annan än den granskade bör få del av beslut om säkringsåtgärd, om verkställighet sker hos denne. Bestämmelsen att beslut skall överlämnas till någon som kan anses företräda den granskade, om denne inte är närvarande, kan enligt lagrådets mening utgå. Lagrådet föreslår vidare att delgivning alltid bör ske genom granskningsmans försorg, om beslutet ej kan överlämnas vid förrättningen. Genom dessa åtgärder skall anses fullgjort vad som enligt 31 § förvaltningsprocesslagen gäller om att domstols beslut skall tillställas part. En föreslagen ändring betingas av lagrådets förslag till ändring av 25 §. Jag ansluter mig i princip till vad lagrådet har förordat i dessa hänseenden.

Beträffande 24 §, som avser överlämnande av bevis om verkställighet, föreslår lagrådet vissa ändringar som hänger samman med föreslagna ändringar i 23 och 25 §§. Därutöver föreslås en bestämmelse av innehåll att om den som skall *erhålla bevis inte är närvarande vid förrättningen*, beviset skall lämnas även till någon som kan anses företräda honom, om sådan person är närvarande. Enligt min mening bör förslaget godtas. Ändringen av 25 § medför omredigering av 26 §.

Vad lagrådet har uttalat i anslutning till innehållet i 5 § förslaget ger mig anledning understryka, att en anhållan om anstånd med överlämnande av bevismedel med angivande av skäl för uppskov självfallet inte utan vidare kan betraktas som en vägran att tillhandahålla bevismedlet. Beträffande det föreslagna riskvillkoret vill jag framhålla, att med bestämmelsen avses att det skall föreligga en konkret risk i det aktuella fallet.

I det remitterade förslaget har den som skall besluta om säkringsåtgärd benämnts granskningsman. Lagrådet föreslår "granskningsledare". Jag biträder detta förslag.

I förslaget används uttrycket "beslut angående säkringsåtgärd" när även hävningsbeslut avses medan orden "beslut om säkringsåtgärd" avser endast beslut att använda sådan åtgärd. Vid behandlingen av 4 § har lagrådet uttalat som sin mening, att det från språklig synpunkt inte föreligger någon betydelskillnad mellan de båda uttrycken. Lagrådet har därför föreslagit, att det i lagtexten särskilt utsägs när även hävningsbeslut avses. Jag anser att detta bör godtas. Förslaget medför några redaktionella ändringar i lagtexten.

I ett par sammanhang har lagrådet uttalat sig i tolknings- eller tillämpningsfrågor. Detta gäller bl. a. definitionen av bevismedel i 2 §, vilket avser "räkenskapsmaterial, varuprov och dylikt, som enligt vad som är särskilt föreskrivet skall tillhandahållas för granskning". I vissa lagrum har skyldigheten att ställa material till förfogande gjorts beroende av om myndighet har begärt att materialet skall tillhandahållas. Lagrådet drar av detta den slutsatsen att material inte torde kunna hänföras till bevismedel enligt paragrafen förrän föreskriven begäran om dess tillhandahållande har gjorts. Jag kan emellertid inte dela denna uppfattning. Definitionen av bevismedel

anger *det slags* handlingar etc. som är bevismedel. Den åsikten att bevismedel enligt definitionen i vissa fall skulle föreligga först sedan myndighet har begärt att det skall tillhandahållas anser jag därför inte hållbar. En annan sak är att myndighet i de allra flesta fall kommer att besluta om säkringsåtgärd först sedan det har visat sig att den granskade inte tillhandahåller bevismedel på begäran av myndigheten.

I specialmotiveringen till 2 § berörs frågan om äganderätten till handlingar etc. Det underförstås där att handling som finns hos den granskade men tillhör annan inte kan vara bevismedel i lagförslagets mening. Lagrådet menar emellertid att äganderättsfrågan inte bör tillmätas betydelse i fråga om handlingar som är i den granskades besittning. Även i detta fall har jag en annan åsikt än lagrådet. Skyldigheten att tillhandahålla handlingar för granskning enligt de olika lagrummen torde nämligen bara omfatta vad som tillhör den granskade, och som bevismedel kan naturligtvis inte anses annat än vad den granskade är skyldig att tillhandahålla. Som har uttalats i specialmotiveringen måste det dock presumeras att handlingar och andra bevismedel, som är i den granskades besittning, också tillhör honom.

Bestämmelsen i 14 § anger att vid verkställighet av eftersökning i utrymme även förvar som påträffas där får genomsökas. Lagrådet har uttalat att bestämmelsen i princip bör tillämpas så, att eftersökning i förvar skall komma i fråga endast om det finns grundad anledning anta att förvaret innehåller bevismedel. Jag vill i anslutning härtill framhålla att man självfallet bör visa all möjlig hänsyn vid verkställighet av eftersökning i förvar, som tillhör eller nyttjas av annan än den granskade. Sådan i viss mening utomstående bör sålunda, som lagrådet också har påpekat, regelmässigt beredas tillfälle att närvara vid verkställighet. Emellertid skulle en strikt tillämpning av lagrådets uttalanden i fråga om 14 § inverka ytterst oförmånligt på effektiviteten vid verkställighet av eftersökning i utrymme. Den granskade kan i vissa fall antas försöka gömma undan bevismedel i sådana förvar som normalt inte används för förvaring av dem. Den särskilda bedömning, som lagrådet förutsätter vid eftersökning i utrymme där det finns förvar, kan f. ö. inte tillkomma kronofogdemyndighet, som normalt skall verkställa beslut om eftersökning. Jag kan alltså inte helt instämma i de synpunkter som lagrådet har anlagt på tillämpningen av 14 § förslaget.

Lagrådet har anmärkt mot utformningen av 16 § *första stycket* att kronofogden inte torde behöva medverka i verkställighet av hävningsbeslut och föreslagit ändring i enlighet härmed. Jag har här en annan åsikt. Särskilt hävande av försegling kan fordra medverkan av kronofogdemyndighet. Inte heller kan jag biträda lagrådets förslag till omredigering av 16 § *andra stycket*. Lagrådets förslag om ändring i 26 § utöver den ändring som skulle vara en följd av ny lydelse av 25 § innebär enligt min mening inte någon förenkling. Det tillgodoser inte heller, i motsats till det remitterade förslaget, behovet av att framställning om undantagande av bevismedel kan prövas av den länsskatterätt som ligger närmast till vid verkställigheten.

Förutom vad jag har föreslagit med hänsyn till lagrådets yttrande bör vissa andra ändringar och tillägg göras i det remitterade förslaget. I vägtrafikskattelagen (1973:601) och förordningen (1973:602) om särskild trafikskatt har, liksom i författningarna på jordbruksregleringens och fiskeregleringens områden, i fråga om granskning gjorts en hänvisning till lagen (1959:552) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. Eftersom sistnämnda lag endast i ett par avscenden gäller i fråga om trafikskatterna bör för tydlighetens skull granskning enligt vägtrafikskattelagen och förordningen om särskild trafikskatt uttryckligen anges i 1 §. I 3 § föreslår jag en redaktionell ändring i beskrivningen av förfarandet vid eftersökning. Ordet "granskningsman" i 5 § bör bytas ut mot "för granskning". Bestämmelsen i 6 § *första stycket andra punkten* kan med hänsyn till tredje stycket avse endast bevismedel som ej är under beslag, vilket för tydlighetens skull bör anges. I lagförslaget bör infogas en bestämmelse om att beslut om hävning av säkringsåtgärd verkställs genom att besittning eller annat förhållande, som har rubbats genom åtgärden, återställs. Bestämmelsen, som har viss anknytning till vad lagrådet har föreslagit som ett nytt stycke i 8 §, bör infogas i en ny 13 § och följas av 12 § i det remitterade förslaget. I denna paragrafs andra stycke bör göras en redaktionell ändring och stycket flyttas till förslagets 14 §. Vissa ändringar av paragrafföljden i lagförslaget följer härav och genom att 4 § skall utgå. Även ett par andra redaktionella ändringar bör göras.

I detta sammanhang föreslår jag ett tillägg i 7 § lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. Tillägget bör avse att anmaning enligt paragrafen kan utfärdas även av länsstyrelse.

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen

att antaga

1. det av lagrådet granskade förslaget till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen med föreslagna ändringar, samt de övriga vid regeringsprotokollet den 13 mars 1975 fogade förslagen med nu föreslagen ändring i ett av dem, nämligen förslagen till
2. lag om ändring i lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,
3. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
4. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),
5. lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt,
6. lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.,
7. lag om ändring i lagen (1971:52) om skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt,
8. lag om ändring i tullagen (1973:670).

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	
1. bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen	3
2. lag om ändring i lagen (1908:128 s. 1) om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter	8
3. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	9
4. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)	11
5. lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt	12
6. lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.	14
7. lag om ändring i lagen (1971:52) om skatterätt, fastighetstaxe- ringsrätt och länsrätt	15
8. lag om ändring i tullagen (1973:670)	17
1 Inledning	18
2 Gällande rätt	20
2.1 Allmänt om processuella tvångsmedel	20
2.2 Området för skatter, tullar och avgifter	21
2.2.1 Uppgiftsskyldighet och kontroll	21
2.2.2 Tvångsmedel för uppgiftsskyldighetens fullgörande	25
2.2.2.1 Allmänt	25
2.2.2.2 Vitesinstitutet	25
2.2.2.3 Handräckningslagen	26
2.3 Tvångsmedel inom förvaltningsområdet i övrigt	30
2.4 Tvångsmedel inom civilprocessen	31
2.5 Tvångsmedel inom straffprocessen	32
2.5.1 Allmänt	32
2.5.2 Tvångsmedel enligt RB	33
2.5.2.1 Beslag	33
2.5.2.2 Husrannsakan m. m.	34
2.5.3 Tvångsmedel enligt varusmuggningslagen	36
3 Utländsk rätt	37
3.1 Allmänt om processuella tvångsmedel	37
3.2 De nordiska länderna	38
3.3 Förbundsrepubliken Tyskland	41
4 Utredningens enkäter till länsstyrelserna och vissa kronofogde- myndigheter	44
5 Allmänna synpunkter på en reform	48
5.1 Utredningen	48
5.2 Remissyttrandena	52

6	Utredningens förslag till bevissäkringslag	58
6.1	Allmänt	58
6.2	Tillämpningsområdet	58
1 §	.....	58
6.3	Beskrivningar	60
2 §	.....	60
3 §	.....	64
6.4	Villkor för beslut	66
4 §	.....	66
5 §	.....	67
6 §	.....	71
7 §	.....	74
8 §	.....	80
6.5	Villkor för verkställighet	82
9 §	.....	82
10 §	.....	85
11 §	.....	85
12 §	.....	86
13 §	.....	88
14 §	.....	88
15 §	.....	89
6.6	Behörighet att fatta och verkställa beslut	89
16 §	.....	89
17 §	.....	94
18 §	.....	98
6.7	Undantagande av bevismedel från granskning	98
19 §	.....	98
20 och 21 §§	.....	99
6.8	Underrättelse om beslut och verkställighet	100
22 och 23 §§	.....	100
6.9	Besvär	102
24 §	.....	102
6.10	Övriga bestämmelser	103
25–28 §§	.....	103
6.11	Övrigt	104
7	Övriga författningsförslag	104
8	Föredraganden	106
8.1	Allmänna synpunkter	106
8.2	Förslaget till bevissäkringslag	109
8.2.1	Tillämpningsområdet	109
8.2.2	Beskrivningar	110
8.2.3	Villkor för beslut	111
8.2.4	Villkor för verkställighet	114
8.2.5	Behörighet att fatta och verkställa beslut	116

8.2.6	Undantagande av bevismedel från granskning . . .	118
8.2.7	Underrättelse om beslut och verkställighet	118
8.2.8	Besvär	119
8.2.9	Övriga bestämmelser	119
8.2.10	Övrigt	120
8.3	Övriga författningsförslag	121
8.4	Lagen om skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt . .	121
8.5	Upprättade lagförslag	121
8.6	Specialmotivering av förslaget till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen	122
8.6.1	Tillämpningsområdet	122
	1 §	122
8.6.2	Beskrivningar	123
	2 §	123
	3 §	125
8.6.3	Villkor för beslut	126
	4 §	127
	5 §	127
	6 §	128
	7 §	131
	8 §	134
8.6.4	Villkor för verkställighet	135
	9 §	135
	10 §	136
	11 §	138
	12 §	138
	13 §	139
	14 §	140
8.6.5	Behörighet att fatta och verkställa beslut	140
	15 §	140
	16 §	141
	17 §	143
8.6.6	Undantagande av bevismedel från granskning . . .	144
	18 §	144
	19 §	144
	20 §	145
	21 §	145
8.6.7	Underrättelse om beslut och verkställighet	145
	22 §	145
	23 §	146
	24 §	146
8.6.8	Besvär	147
	25 §	147
8.6.9	Övriga bestämmelser	147

26 §	147
27 §	148
28 §	148
8.7 Hemställan	148
9 Beslut	149
Bilaga 1 Utredningens författningsförslag	150
Bilaga 2 Inom finansdepartementet upprättat lagförslag	162
Utdrag av lagrådets protokoll den 12 maj 1975	167
Utdrag av regeringsprotokollet den 25 september 1975	185

