



Statens
offentliga
utredningar

1974: 49

Finans-
departementet

Ref

Bevissäkringslag för skatte- och avgifts- processen

SOU

Betänkande av
Utredningen om säkerhetsåtgärder m m
i skatteprocessen (USS)
Stockholm 1974



Statens offentliga utredningar

1974:49

Finansdepartementet

Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen

Betänkande av Utredningen om
säkerhetsåtgärder m m i skatteprocessen (USS)
Stockholm 1974

© 1974 AB Allmänna Förlaget Stockholm
ISBN ~~106-74-007-NG~~ 91-38-01935-3 (F)
Printed in Sweden
Göteborgs Offsettryckeri AB, Stockholm 1974

Till Statsrådet och chefen för finansdepartementet

Genom Kungl Majt:s beslut den 16 februari 1973 bemyndigades chefen för finansdepartementet att tillkalla högst fem sakkunniga med uppdrag att utreda frågan om kvarstad, skingringsförbud m m i skatteprocessen. Med stöd av bemyndigandet tillkallades som sakkunniga rådmannen Anders Nordenadler, tillika ordförande, kammarrättsrådet Sten Bergh, riksdagsledamoten Olof Johansson, kanslirådet Gösta Welander och riksdagsledamoten Hans-Olov Westberg.

De sakkunniga har antagit benämningen Utredningen om säkerhetsåtgärder m m i skatteprocessen (USS).

Att som experter biträda utredningen förordnades den 5 april 1973 kammarrättsrådet Sverker Widmark samt den 7 maj 1973 kronofogden Börje Bjernstad, taxeringsrevisorn Sven Björnesjö och skattedirektören Christer Jarenius. Till sekreterare åt utredningen förordnades den 25 april 1973 avdelningsdirektören Bill Andréasson och till biträdande sekreterare från och med den 15 februari 1974 tf kammarrättsfiskalen Martin Erling. Den 22 april 1974 förordnades Andréasson till expert i utredningen, Erling till huvudsekreterare samt tf kammarrättsfiskalen Claes Werdinius till biträdande sekreterare.

Utredningen får härmed som ett första resultat av sitt arbete överlämna ett betänkande med förslag till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen, m m. Betänkandet innehåller förslag till en ny lag, som avses ersätta lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision, och berör säkerställande av bevisning inte bara i skatteprocessen utan också i tull- och avgiftsprocesserna. Vissa ändringar föreslås i taxerings- och uppbördsförordningarna m fl författningar.

Stockholm i maj 1974.

Anders Nordenadler

Sten Bergh

Olof Johansson

Gösta Welander

Hans-Olov Westberg

/Bill Andréasson

Martin Erling

Innehåll

Sammanfattning	9
Författningsförslag	13
Kapitel 1 <i>Utredningsuppdraget</i>	24
1.1 Direktiven	24
1.2 Utredningsarbetet	26
Kapitel 2 <i>Gällande rätt</i>	27
2.1 Allmänt om tvångsmedel i svensk rätt	27
2.2 Förvaltningsprocessen	28
2.2.1 Allmänt	28
2.2.2 Vitesinstitutet i skatte- och avgiftsprocessen	29
2.2.3 Lagen om handräckning vid taxeringsrevision	31
2.2.4 Tvångsmedel vid kontroll enligt tullförfattningarna	37
2.2.5 Tvångsmedel vid kontroll enligt författningarna på jordbruks- och fiskregleringens samt angränsande områden	38
2.3 Civilprocessen	40
2.4 Straffprocessen	41
2.4.1 Allmänt	41
2.4.2 Beslag enligt rättegångsbalken	41
2.4.3 Husrannsakan, kroppsvisitation och kroppsbesiktning enligt rättegångsbalken	42
2.4.4 Tvångsmedel enligt smugglingslagstiftningen	44
2.5 Övrigt	44
Kapitel 3 <i>Viss utländsk lagstiftning</i>	47
3.1 Inledning	47
3.2 Allmänt om de nordiska länderna	47
3.2.1 Danmark	49
3.2.2 Finland	50
3.2.3 Norge	51
3.3 Allmänt om utomnordiska länder	51
3.3.1 Förbundsrepubliken Tyskland	53
3.3.2 England och USA	56

Kapitel 4 <i>Enkäter till länsstyrelserna och vissa kronofogde- myndigheter</i>	57
4.1 Länsstyrelseenkäten	57
4.2 Kronofogdeenkäten	67
Kapitel 5 <i>Allmän motivering</i>	69
5.1 Reformbehov	69
5.1.1 Allmänt	69
5.1.2 Uppgiftsskyldighet och kontroll	71
5.1.3 Synpunkter på handräckningslagen	72
5.1.4 Sammanfattning	74
5.2 Reformförslag	75
5.2.1 Allmänt	75
5.2.2 Riktlinjer för en reformerad lagstiftning	76
Kapitel 6 <i>Specialmotivering</i>	82
6.1 Förslag till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen	82
6.1.1 Tillämpningsområde	82
6.1.2 Beskrivningar	83
6.1.3 Villkor för beslut	87
6.1.4 Villkor för verkställighet	97
6.1.5 Behörighet att fatta och verkställa beslut	102
6.1.6 Undantagande av bevismedel från granskning	107
6.1.7 Underrättelse om beslut och verkställighet	108
6.1.8 Besvär	109
6.1.9 Övriga bestämmelser	109
6.2 Förslag till ändringar i vissa författningar	110
Bilaga 1	111
Bilaga 2	112

Förkortningar

- ABL Lagen (1944:705) om aktiebolag
AVGF Förordningen (1959:552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m m
BrB Brottsbalken (1962:700)
FF Förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning
FL Förvaltningslagen (1971:290)
FPL Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FRL Förmånsrättslagen (1970:979)
Handräckningslagen Lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision
HD Högsta domstolen
JRF Förordningen (1967:340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område
KL Kommunalskattelagen (1928:370)
KKL Konkurslagen (1921:225)
LSM Lokal skattemyndighet
LR Länsrätt
LSR Länskskatterätt
LS Länsstyrelse
KR Kammarrätt
MF Förordningen (1968:430) om mervärdeskatt
NJA Nytt juridiskt arkiv, avd. I
PN Prövningsnämnd
R Regeringsrättens årsbok
RB Rättegångsbalken (1942:740)
RR Regeringsrätten
RFV Riksförsäkringsverket
RSV Riksskatteverket
Sf Förordningen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
Si Förordningen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SjF Förordningen (1958:295) om sjömansskatt
SkBL Skattebrottslagen (1971:69)
SkSL Skattestrafflagen (1943:313)
SOU Statens offentliga utredningar
TF Taxeringsförordningen (1956:623)

Ti	Taxeringsintendent
TK	Taxeringskungörelsen (1957:513)
TL	Tullagen (1973:670)
TN	Taxeringsnämnd
To	Taxeringsnämndens ordförande
TS	Tullstadgan (1973:671)
UF	Uppbördsförordningen (1953:272)
UK	Uppbördskungörelsen (1967:626)
UL	Utsökningslagen (1877:31)
VSL	Lagen (1960:418) om straff för varusmuggling

Sammanfattning

Betänkandet innehåller förslag till reformerad lagstiftning för säkerställande av bevisning i skatte- och avgiftsprocessen. Förslagen utgör en etapp i utredningens uppdrag, som innefattar åtgärder för att förbättra skyddet för det allmännas anspråk på skatt, tull och avgift.

Utredningen har redan vid den inledande undersökningen av gällande lagstiftning och dess funktion i det praktiska rättslivet funnit ett klart uttalat reformbehov föreligga. Detta avser såväl åtgärder för att förbättra det allmännas ställning som part i skatte- och avgiftsprocessen som lagstiftning till skydd för det allmännas fordringar på skatt, tull och avgift sedan dessa väl blivit fastställda. Utredningen har ansett det påkallat att i första hand lägga fram förslag till bestämmelser, som ger granskningsmyndigheterna medel att på ett effektivare men samtidigt smidigare sätt än hittills kunna säkra bevisning i sådana processer.

I huvudsak innebär utredningens förslag i detta betänkande att en ny lag — bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen — avses skola ersätta den nuvarande lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision.

Bevissäkringslagen föreslås bli tillämplig inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet. Således innefattas i lagförslagets tillämpningsbestämmelser inte endast skatter och allmänna avgifter i traditionell mening utan även arbetsgivaravgifterna för socialförsäkringens finansiering samt jordbrukets och fiskets regleringsavgifter. Detta innebär en viss utvidgning av tillämpningsområdet i förhållande till handräckningslagen.

Från såväl materiella som processuella synpunkter finns åtskilliga olikheter mellan handräckningslagen och den föreslagna bevissäkringslagen. Båda lagarna har dock samma huvudsyfte, nämligen att till granskningsmyndigheternas förfogande ställa vissa tvångsmedel för att myndigheterna skall få tillgång till skriftligt bevismaterial, som den enskilde författningen enligt har att lämna ifrån sig men av en eller annan anledning inte tillhandahåller frivilligt.

Handräckningslagen ger beskattningsmyndigheterna rätt att hos den som är föremål för taxeringsrevision eller likartade granskningsåtgärder på skatte- och avgiftsområdet söka efter bevismaterial och ta hand om sådant material mot innehavarens vilja. Det är också möjligt att under vissa förhållanden få ut bevismaterial genom handräckning hos tredje man.

Bevissäkringslagen har såsom nyss nämnts i huvudsak samma inriktning som handräckningslagen. Bestämmelserna i lagförslaget har emellertid utformats så att det skall vara möjligt för myndigheterna att dels för granskning säkra redan känt bevismaterial oavsett om det tillhandhållits eller inte, dels få fram "dolt" bevismaterial. För att nå dessa två syften föreslås att tre olika *säkringsåtgärder* skall ställas till granskningsmyndigheternas förfogande. Åtgärder kallas *beslag*, *försegling* och *eftersökning*.

Beslag får avse endast *bevismedel*. Därmed menas sådant bevismaterial, som den enskilde enligt gällande föreskrifter skall tillhandahålla granskningsmyndigheten. I första hand kan åtgärden användas om den enskilde inte efterkommer en begäran att lämna bevismedel ifrån sig för granskning. Det är vidare möjligt att tillgripa beslag när risk föreligger att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas. Beslag innebär att bevismedlet omhändertas av myndigheten eller om det redan överlämnats tillsvidare inte lämnas tillbaka.

Försegling får avse förvar eller utrymme — tekniska termer som närmare förklaras i lagen — och verkställs på så sätt att förvaret eller utrymmet förses med sigill eller liknande förslutning. Åtgärden kan tillgripas dels för att tillfälligt säkra bevismedel, som lämnas kvar i innehavarens vård, dels i sådana situationer där granskningsmyndigheten inte tillåts att undersöka förvar eller utrymme, dock endast under förutsättning att det skäligen kan antas att bevismedel finns där och risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas.

Eftersökning får avse förvar eller utrymme och verkställs genom att förvaret eller utrymmet genomsöks för efterforskande av bevismedel. Villkoren för beslut och verkställighet har utformats olika beroende på om det handlar om den granskades verksamhetslokaler eller inte. I förstnämnda fall avses åtgärden komplettera den författningsenliga rätt att få tillträde till sådana lokaler, som granskningsmyndigheterna redan nu i allmänhet har. Eftersökning kan också — om vissa strängare villkor är uppfyllda — få sättas in mot den granskades privatutrymmen och tredjemanslokaler. I huvudsak överensstämmer reglerna om eftersökning med dem som nu gäller om handräckning enligt 1961 års lag.

Allmänt kan sägas att eftersökning och beslag motsvarar närmast handräckning — efterforskande och omhändertagande av bevismaterial — enligt handräckningslagen under det att försegling i den föreslagna utformningen är ett nytt institut fränsett att tullverket sedan länge använt sig av ett liknande säkringsmedel.

En väsentlig nyhet i bevissäkringslagen är att de olika säkringsåtgärderna kan användas både var för sig och i kombination med varandra. Det är således inte nödvändigt att besluta om den mest ingripande åtgärden — eftersökning i utrymme — så snart bevismaterial inte författningsenligt ställs till granskningsmyndighetens förfogande. Sätillvida skiljer sig lagförslaget från gällande rätt. Ett beslut om handräckning ger nämligen möjlighet att företa åtgärder som innebär en fullständig genomsökning av vederbörandes lokaler oavsett om det är behövligt eller ej med ett så omfattande ingripande. Villkoren för beslut om säkringsåtgärder har där-

emot utformats så att tvångsingripandena i praktiken begränsas till vad den föreliggande situationen kräver.

Avsikten är att bevissäkringslagen skall användas mot dem som medvetet söker sabotera myndigheternas kontrollverksamhet genom att inte lämna ifrån sig bevismaterial som författningsenligt skall tillhandahållas för granskning. Inte sällan torde lagen således bli aktuell i sådana situationer där överraskningsmomentet är väsentligt. Av bl a det skälet gäller enligt förslaget att beslut om säkringsåtgärd inte behöver föregås av vitesföreläggande, anmaning eller liknande kontakt med den granskade. Handräckningslagen däremot fordrar i princip att ett vitesföreläggande genomförts innan beslut om handräckning fattas.

I förslaget skiljs mellan beslut om säkringsåtgärd och verkställighet av sådant beslut.

Rätten att besluta om säkringsåtgärd har tillagts den som har att övervaka granskningen ifråga eller annan som särskilt förordnats att i dennes ställe tillämpa lagen. I vissa fall har rätten att besluta tillagts länsskatterätten. Detta är fallet så snart det blir fråga om åtgärder utanför det normala granskningsförfarandets ram. Det rör sig här om eftersökning i utrymmen som inte används för den granskades verksamhet och i förvar som finns i sådana utrymmen.

Utredningen har alltså, bl a från effektivitetssynpunkt, funnit det nödvändigt att administrativ myndighet i flertalet fall bör få besluta om säkringsåtgärd. Detta är en annan väsentlig nyhet i vårt förslag. Den enskildes befogade intressen har därvid självfallet beaktats. I första hand har dessa tillgodosetts på så sätt att enbart mindre ingripande åtgärder — beslag, förseglning och eftersökning i verksamhetslokaler — får beslutas av den administrativa myndigheten.

Den enskilde har självfallet möjlighet att besvära sig mot beslut och verkställighet, som företas med stöd av bevissäkringslagen, samt dessutom rätt att i särskild ordning begära att beslagtaget material skall undantas från granskning. Sådan begäran skall prövas av länsskatterätt. Om särskilt förordnad tjänsteman fattat beslut om säkringsåtgärd, skall beslutet regelmässigt överprövas av den som i sin tjänst har att övervaka granskningen.

Slutligen har även förfarandet vid verkställigheten utformats med garantier till skydd för den enskildes befogade intressen.

Enligt den nuvarande handräckningslagen verkställs beslut av utmättningsman. Denna ordning behålls endast delvis i utredningens lagförslag. Den som övervakar granskningen eller särskilt förordnad tjänsteman får nämligen själv verkställa beslut, som han är behörig att fatta, om förrättningen kan genomföras obehindrat. Utredningen har därigenom velat avlasta kronofogdemyndigheterna rutinbetonade förrättningar som kan förväntas bli vanliga och vara av okomplicerad natur. I övriga fall föreslås utmättningsman vara förrättningsman.

Som följd av bevissäkringslagens utformning föreslås även vissa ändringar av granskningsbestämmelserna i taxeringsförordningen, uppbördsförordningen, tullagen m fl författningar. Ändringarna syftar till att på

ett klarare sätt än f n slå fast vad som avses med begreppet verksamhetslokal, dvs lokal dit myndighet har rätt att få tillträde under pågående granskningsarbete.

Författningsförslag

1 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, förseglning 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 fråntas 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 genomsöks 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 beslagtaget 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 genomsöka 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 förhålla 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 fråntas innehavaren eller förseglas.

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

Behörighet att fatta och verkställa beslut

16 § Länskatterätt 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 § Utmättningsman 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 försegling.

Undantagande av bevismedel från granskning

19 § Anser den granskade att beslutaget 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, skall han göra skriftlig framställning om detta till länskatteämbetet.

20 § Sedan granskningsmannen erhållit meddelande att framställning enligt 19 § inkommit till länskatteämbetet, skall det bevismedel som framställningen avser omedelbart ställas till rättens förfogande.

21 § Länskatteämbetet prövar utan dröjsmål framställning enligt 19 §. För bifall till framställningen fordras att synnerliga skäl föreligger.

Bifalls framställning enligt första stycket, skall länskatteämbetet genast överlämna bevismedlet till den granskade. Sådant bevismedel får inte återges eller återlämnas 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 länskatteämbetet. 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 länskatteämbetet i det län, där den som har att övervaka granskningen har sitt tjänsteställe. Behörig att pröva framställning enligt 19 § är även länskatteämbetet 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 Förslag till

Förordning om ändring i förordningen (1908:128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter

Härigenom förordnas att 4 § 15 mom förordningen (1908:128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

15 mom¹ 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 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 taxeringsrevi-

I fråga om revision enligt tredje stycket gälla i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevi-

¹ Senste lydelse 1973:71.

Nuvarande lydelse

sion i 56 § taxeringsförordningen (1956:623) och föreskrifterna i lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision.

Föreslagen lydelse

sion 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.

3 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 mantals-skrivningsadress 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.

¹ Förordningen omtryckt 1972:75

² Senaste lydelse 1972:75

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.

4 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

Föreslagen lydelse

56 §²

2 mom 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.

¹Förordningen omtryckt 1972:399.

²Senaste lydelse 1972:764.

5 Förslag till Lag om ändring i förordningen (1958:295) om sjömansskatt

Häri genom 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.

¹ Förordningen omtryckt 1970:933

² Senaste lydelse 1970:933

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1975.

6 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning

Härigenom förordnas att 9 § förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

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.*

*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 *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 länskskatterätten i det län där den skattskyldige är bosatt, på framställning av honom, när synnerliga skäl föranleda det, förordna att handlingen skall undantagas från granskningen. Mot länskskatterättens beslut må talan ej föras.

7 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 m¹ 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 riks försäkringsverket, lokal skattemyndighet eller sjömansskattekontoret.

I anmaning må vite föreläggas.

¹ Förordningen omtryckt
1962:396

² Senaste lydelse 1973:1122

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1975.

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

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

Nuvarande lydelse

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.

Föreslagen lydelse

36 §

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.

1 Utredningsuppdraget

1.1 Direktiven

Utredningens direktiv innefattas i ett anförande till statsrådsprotokollet den 16 februari 1973 av chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, och innehåller följande.

Under de senaste åren har en rad åtgärder vidtagits för att motverka skattefusk. Jag vill här främst nämna den nya skattebrottslagen (1971:69), varigenom skattefusk kommit att jämföras med brottsbalkens bedrägeribrott, och de i samband med skattebrottslagen antagna bestämmelserna om skatte- och avgiftstillägg samt förseningsavgift. Även mot skatteflyktsmetoder har under senare tid nya lagregler införts. Väsentligt ökade möjligheter att motverka förfaranden som syftar till för låg skatte- och avgiftsberäkning föreligger sålunda genom redan vidtagna lagstiftningsåtgärder. Härtill kommer att omfattande lagstiftningsarbete pågår som avser att skapa ytterligare hinder för kringgående av gällande regler om skatter och allmänna avgifter.

Även om sålunda skyddet mot skatteundandragande har förstärkts och avses skola förbättras, är emellertid skattefordringar i vissa avseenden väsentligt sämre ställda än fordringar av civilrättslig natur. Jag avser här möjligheterna att genom processuella tvångsmedel säkra betalning av en fordran. Sådana möjligheter finns sedan länge för civilrättsliga fordringar, men saknas i vad avser skattefordringar.

Enligt 15 kap rättegångsbalken och 8 kap utsökningslagen (1877:31) kan såväl civilprocessuella säkerhetsåtgärder vidtas innan förutsättning för utmätning av egendom föreligger. Dessa åtgärder brukar indelas i reella och personella. Till de förra räknas bl a kvarstad och skingringsförbud och till de senare, som avser att förhindra att en person undandrar sig betalning genom att resa utrikes, hör reseförbud. Ett antal förutsättningar måste föreligga för att en ansökan om sådan säkerhetsåtgärd skall kunna bifallas. Sökanden skall sålunda bl a ha visat sannolika skäl för sitt yrkande. En annan förutsättning är att motparten skäligen kan befaras företa sig något som förhindrar eller försvårar verkställigheten av dom.

Domstol eller, om talan inte väckts vid domstol överexekutor kan förordna att "kvarstad läggs" på viss egendom eller att egendom "ställs under förbud att säljas eller skingras". Kvarstad kan avse endast lös egendom medan skingringsförbud kan avse vad egendom som helst. Sådana förordnanden innebär bl a att egendomens ägare inte längre har rätt att fritt förfoga över egendomen. Avtal som ingåtts i strid mot kvarstadsbeslut eller skingringsförbud är ogiltigt. Genom säkerhetsåtgärder kan alltså borgenär förhindra att gäldenär gör sig av med sin egendom innan dom föreligger som kan grunda rätt till utmätning för fordran etc.

Reseförbud enligt 15 kap 2 § rättegångsbalken kan meddelas på yrkande av part, om det "skäligen kan befaras att motparten begiver sig från riket utan att efterlämna känd egendom, som svarar mot hans gäld". Även överexekutor kan meddela reseförbud. Överträdelse av beslut om säkerhetsåtgärd är straffbelagd.

Även inom straffprocessen kan tvångsmedel av nu avsett slag ifrågakomma, dels för att möjliggöra verkställighet av en kommande dom, dels för att säkerställa bevisupptagningen inför domstol. I motsats till vad som gäller inom civilprocessen kan fråga om tvångsmedel tas upp inför domstol innan talan väckts i huvudsaken.

Inom förvaltningsprocessen finns möjligheter att i vissa fall förelägga och utdöma vite, som kan sägas utgöra tvångsmedel i processen. För skatteprocessens del finns vid sidan av vitesinstitutet en speciell säkerhetsåtgärd, nämligen handräckning vid taxeringsrevision, som närmast kan jämföras med straffprocessens husrannsakan och beslag och således avses säkra bevisningen i en kommande process. De nuvarande reglerna om handräckning har kritiserats som alltför omständliga för att kunna användas på ett effektivt sätt. Detta torde vara det främsta skälet till att institutet ytterst sällan tillämpas. Institutet kvarstad och skingringsförbud som ju syftar till att säkra det ekonomiska utfallet av en väntad eller pågående process saknas helt i förvaltningsprocessen.

Det är enligt min mening en kännbar brist i lagstiftningen att tvångsmedel för att säkra betalning av ännu ej fastställda skattefordringar och liknande inte finns beträffande skatteprocessen. Av bl a utredningstekniska skäl måste det nämligen relativt ofta förflyta en ganska lång tid från det exempelvis en taxeringsrevision påbörjas hos en skattskyldig och till dess tillkommande skatt är fastställd och utmätningssigill. Det har i praktiken förekommit åtskilliga fall där den skattskyldige under denna tidrymd genom olika åtgärder åstadkommit att skattefordringen, när den väl fastställts, har visat sig sakna värde. Lämpliga bestämmelser om säkerhetsåtgärder skulle i många av dessa fall med all sannolikhet ha lett till ett betydligt gynnsammare uppbördsresultat för det allmänna. Man bör heller inte bortse från den inverkan detta skulle få på skattemoralen i allmänhet.

Jag vill därför föreslå att frågan om införande av säkerhetsåtgärder i skatteprocessen nu utreds. Utredningen bör inriktas på alla typer av säkerhetsåtgärder. Detta innebär att uppdraget inte bör begränsas till sådana åtgärder som är direkt inriktade på skattefordringen som sådan utan också omfatta tvångsmedel för att säkra bevisning i skatteprocessen. En översyn av bestämmelserna i lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision bör således ingå i uppdraget. Av praktiska skäl bör utredningen avse hela skatte- och avgiftsområdet, inbegripet tullområdet. Också socialförsäkringsavgifterna bör inbegripas. I första hand torde motsvarande regler inom civilprocessen kunna tjäna som förebild. Men även straffprocessens regler om säkerhetsåtgärder bör beaktas. Särskilt gäller detta de rent processuella förutsättningarna, eftersom snabbhet i förfarandet är synnerligen viktigt för skatteprocessens del. Detta får dock inte leda till att kraven på rättssäkerhet eftersätts. Åtskilligt talar för att frågor om säkerhetsåtgärder bör avgöras av domstol. De nya länsskatte-rätterna får därvid anses ligga närmast till hands i vad avser beslut om säkerhetsåtgärder för skatter. Situationer kan dock tänkas där det bör finnas en möjlighet att låta annan myndighet åtminstone provisoriskt besluta om säkerhetsåtgärd i avvaktan på domstols beslut. Utredningen bör överväga möjligheten att införa bestämmelse om att mål och ärenden, i vilka förordnats om säkerhetsåtgärder, skall behandlas med förtur. Utredningen bör bedrivas skyndsamt.

1.2 Utredningsarbetet

Av direktiven framgår att utredningens arbete bör inriktas på alla typer av säkerhetsåtgärder till skydd för det allmännas anspråk på skatt, tull och avgift. Därvid nämns särskilt att uppdraget inte skall begränsas till sådana åtgärder som är direkt inriktade på skattefordringen som sådan utan också omfatta tvångsmedel för att säkra bevisningen i skatteprocessen.

Utredningen har således att överväga olika metoder att förbättra skyddet för det allmännas fordringar på skatte- och avgiftsområdet såväl före som efter den tidpunkt fordran blivit fastställd till betalning. Detta innebär att vi i vårt arbete kan komma att föreslå ändringar även beträffande de allmänna granskningsföreskrifterna inom skatte- och avgiftsområdet i den mån så erfordras från säkerhetssynpunkt.

För att få en överblick över den praktiska rättstillämpningen och därmed också reformbehoven gick vi under sommaren 1973 ut med rundfrågningar till länsstyrelsernas skatteavdelningar samt ett fyrtiotal av rikets kronofogdemyndigheter. Vidare tog vi underhandskontakter med företrädare för riksskatteverket (RSV), generaltullstyrelsen, riksförsäkringsverket (RFV) samt statens jordbruksnämnd. Slutligen har vi också låtit göra vissa undersökningar av förhållandena i våra nordiska grannländer, Förbundsrepubliken Tyskland samt England och USA.

Redan en första genomgång av det insamlade materialet gav vid handen att det föreligger ett klart uttalat behov av reformerad lagstiftning på det område som omfattas av utredningens uppdrag. Vissa av dessa reformbehov är enligt vår mening så angelägna att lösa att de bör tillgodoses snarast och inte anstå till dess en mer genomgripande översyn av lagstiftningen på det område som uppdraget avser kan genomföras. Särskilt har vi därvid fäst oss vid den kritik som från främst länsstyrelserna riktats mot den nuvarande handräckningslagen. Kritiken visar att denna lag uppenbarligen bör omarbetas. Vi har funnit att det mycket väl kan ske för sig och har därför beslutat att till att börja med lägga fram ett delbetänkande med förslag till lagstiftning om tvångsmedel för att säkra bevisningen i skatte- och avgiftsprocessen.

Utredningen har under våren 1974 avgett remissyttranden över lagberedningens förslag till utsökningsbalk (SOU 1973:22) och förslag till bokföringslag av 1971 års utredning om bokföringslagstiftning (SOU 1973:57).

2 Gällande rätt

2.1 Allmänt om tvångsmedel i svensk rätt

Vår lagstiftning innehåller åtskilliga bestämmelser om tvångsmedel som får tillgripas för att förfarandet vid domstol eller myndighet skall kunna genomföras på ett effektivt sätt. Dessa tvångsmedel skall skiljas från de sk säkerhetsåtgärderna, exempelvis kvarstad och skingringsförbud, som syftar till att säkra verkställigheten av dom, utslag eller beslut. Då detta delbetänkande inte innehåller några förslag om säkerhetsåtgärder, behandlas i den följande redogörelsen för gällande rätt endast processuella tvångsmedel.

Tvångsmedlen kan indelas i förprocessuella, vilka får tillgripas innan talan väckts i huvudsaken, processuella — åtgärder under pågående process — samt efterprocessuella, dvs sådana som kan användas efter det huvudsaken avgjorts.

De förprocessuella tvångsmedlen är vanligast inom straffprocessen. Under förundersökningen äger polis och åklagare rätt att tillgripa en mängd tvångsmedel, t ex gripande, anhållande, kroppsvisitation, tagande av blodprov och fingeravtryck, beslag och husrannsakan. Samtliga dessa åtgärder får polis/åklagare företa innan åtal väckts. Vidare kan domstol på talan av åklagare besluta om häktning innan åtal väckts. På det hela taget är det härvid inte frågan om några processuella sanktioner. Den misstänkte ges inte något föreläggande vid äventyr av vissa påföljder, utan han utsätts för ett omedelbart verkande tvång varigenom det önskade tillståndet realiserar utan någon medverkan från hans sida.

Civilprocessen däremot har inga bestämmelser om förprocessuella tvångsmedel.

Den generella lagstiftningen om förvaltningsprocessen — förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL — innehåller bestämmelser om vitesföreläggande i samband med anmaningar o d men saknar i övrigt bestämmelser om tvångsmedel. Vid sidan av de sk basreglerna i FPL finns det emellertid kompletterande föreskrifter, som ger möjlighet till tvångsmedel på vissa rättsområden. Här märks framför allt lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision, handräckningslagen, enligt vilken tvångsmedel av den straffprocessuella typen husrannsakan och beslag får förekomma i vissa förprocessuella förfaranden för skatte- och avgiftskontroll.

Under pågående process står till domstols eller myndighets förfogande vissa tvångsmedel, som är gemensamma för de tre nämnda processformer-
na. 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 handräck-
ning föreläggas att ge in skriftligt bevis (editionsföreläggande) eller
tillhandahålla föremål för syn eller besiktning (exhibitionsföreläggande).
Bestämmelserna om sådana förelägganden finns i 38 och 39 kap rättegå-
ngsbalken, RB, till vilka kapitel 20 och 21 §§ FPL hänvisar.

I det följande skall lämnas en närmare redogörelse för de tvångsmedel
som finns att tillgå inom de olika processformerna. Eftersom i detta
sammanhang förhållandena på förvaltningsprocessens område är av störst
intresse, inleds redogörelsen med tvångsmedel enligt denna processord-
ning.

2.2 Förvaltningsprocessen

2.2.1 *Allmänt*

FPL, där basreglerna för rättskipningen i förvaltningsdomstolarna finns,
innehåller som tidigare nämnts endast ett fåtal bestämmelser om tvångs-
medel.

Domstol har enligt 14 § FPL möjlighet att kalla part att vid vite
inställa sig personligen. Någon regel om parts hämtning till muntlig
förhandling har inte ansetts böra meddelas i FPL. I vissa förvaltningsrätts-
liga specialförfattningar finns dock föreskrifter om hämtning, som blir
tillämpliga hos länsrätt, LR, t ex 75 § barnavårdslagen som avser under-
ställningsmål och 27 § nykterhetsvårdslagen som gäller mål om tvångs-
intagning. Vidare äger domstol enligt 25 § FPL, som hänvisar till regler i
36 och 40 kap RB, att kalla sakkunnig och vittne att vid vite inställa sig
personligen samt att i vissa fall använda hot om böter eller häktning.
Domstolen har dessutom enligt 20 och 21 §§ FPL, jämförda med
motsvarande bestämmelser i RB, möjlighet att vid äventyr av vite eller
handräckning utfärda editions- eller exhibitionsföreläggande. Andra
tvångsmedel saknas i FPL.

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

Den fortsatta framställningen om tvångsmedel i förvaltningsprocessen
skall endast behandla förhållandena inom skatte- och avgiftsprocessen,
inbegripet tullområdet. Vid dessa förfaranden förlitar man sig nästan helt
till vitesinstitutet, då det gäller att framtinga någon form av bevisning
eller handlande från den enskilde. Enda undantaget utgör handräcknings-
lagen som under vissa förutsättningar får användas för eftersökande och

omhändertagande av betydelsefulla handlingar hos skatt- eller avgiftsskyldig eller annan, som innehar sådana handlingar.

I skatte- och avgiftsprocessen finns alltså endast vitesinstitutet och handräckningslagen. Detta ger anledning att i särskilda avsnitt mer ingående behandla bestämmelserna i dessa hänseenden. Handräckningslagen är emellertid inte tillämplig på tullverkets kontrollverksamhet, varför tvångsmedlen på detta område redovisas särskilt. Lagen gäller inte heller de skatteregleringsavgifterna på jordbrukets och fiskets områden, varför tvångsmedlen vid kontroll av dessa avgifter likaledes behandlas särskilt.

2.2.2 Vitesinstitutet i skatte- och avgiftsprocessen

För kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet fullgjorts kan myndighet besluta om taxeringsrevision eller liknande granskning.

Bestämmelser om taxeringsrevision eller motsvarande granskning finns i taxeringsförordningen (1956:623), TF, förordningen (1959:507) om allmän varuskatt, AVF, förordningen (1968:430) om mervärdeskatt, MF, kupongskatteförordningen (1970:624), förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, FF, uppbördsförordningen (1953:272), UF, förordningen (1958:295) om sjömansskatt, SjF, samt förordningen (1959:552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m m, AVGF. Bestämmelserna innebär att uppgiftsskyldig har att i princip ställa samtliga handlingar som rör verksamheten i fråga till myndighets förfogande samt dessutom lämna tillträde till verksamhetslokaler och andra liknande utrymmen, tillhandahålla varuprov m m. För att förmå en uppgiftsskyldig att fullgöra sina skyldigheter kan i första hand vitesföreläggande användas.

Enligt TF, som reglerar gången för taxering enligt bl a kommunal-skattelagen (1928:370), KL, förordningen (1947:576) om statlig inkomstskatt, Si, samt förordningen (1947:577) om statlig förmögenhets-skatt, Sf, har taxeringsnämnd, TN, och taxeringsintendent, Ti, möjlighet att vid vite anmäna skattskyldig att lämna deklara-tion eller annan uppgift (53 §). Vidare får skattechef enligt 58 § förelägga den hos vilken taxeringsrevision skall äga rum att vid vite tillhandahålla räkenskaper och andra handlingar (editionsföreläggande). Däremot får inte, såvitt gäller granskning enligt TF, vitesföreläggande användas för att genomdriva åtgärder som kassainventering eller granskning av lokaler, varulager och andra utrymmen. Vite enligt TF får f n inte bestämmas under ett hundra kronor eller över femtusen kronor. Förslag föreligger i proposition att maximigränsen skall tas bort för vissa fall. Vite får inte föreläggas staten, kommun eller annan menighet och inte heller ämbets- eller tjänsteman i tjänsten (123 §). Det är LSR som beslutar om vitets utdömande efter anmälan av Ti. Om ändamålet med vitet har förfallit, får det inte verkställas. Har ett vitesföreläggande inte iakttagits förrän efter Ti:s anmälan till LSR, anses dock inte ändamålet med vitet ha förfallit. Vid prövningen av Ti:s anmälan skall avgöras frågan om och med vilket

belopp vitet bort föreläggas (124 §). Enligt 125 § får slutligen talan inte föras mot ett beslut varigenom vite förelagts. Till bestämmelserna i 123–125 §§ TF hänvisas i AVF, MF och kupongskatteförordningen, som alltså helt anknyter till TF:s konstruktion av vitesinstitutet, dock med den skillnaden för kupongskatteförordningens del, att försuttet vite utdöms av LSR i det län, där bolagets styrelse har sitt säte.

AVF, som upphört att gälla med utgången av 1968, är numera av intresse endast såvitt angår dess bestämmelser om taxeringsrevision. Beträffande möjligheten att därvid använda vite gäller reglerna i TF (42 §). AVF hade bestämmelse om vite vid försummelse att göra anmälan om registrering, underlåtenhet att lämna uppgift för bedömning av skattskyldighet samt vid deklarationsförsummelse. I MF finns motsvarande bestämmelser i 20 och 23 §§. Vad angår möjligheten att tillgripa vite vid skatterevision enligt MF är bestämmelserna i TF om taxeringsrevision tillämpliga. På motsvarande sätt förhåller det sig vid kontroll av kupongskatt enligt kupongskatteförordningen (24 §). Enligt 23 § kupongskatteförordningen kan härutöver RSV förelägga aktiebolag, som försummar annan skyldighet enligt förordningen än skyldigheten att innehålla eller inbetala kupongskatt i föreskriven tid eller ordning, att vid vite fullgöra denna skyldighet.

Enligt FF får vite utsättas när beskattningsmyndigheten (RSV) förelägger någon att avge deklARATION eller att utlämna uppgifter, räkenskapshandlingar, varuprover och dylikt (7–11 §§). Vite får också användas för att förmå skattskyldig att lämna tillträde till lokaler, som används i den berörda verksamheten, samt för att förmå honom att lämna nödigt biträde för granskning av handlingar och varulager. Här kan jämföras med TF, enligt vilken förordning vite får användas endast för att få handlingar utlämnade. Vitet skall bestämmas till sådan belopp, att det med hänsyn till vederbörandes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att iakttaga föreläggandet. Liksom enligt TF får vitesbeloppet bestämmas till mellan etthundra och femtusen kr. Försuttet vite utdöms av RSV.

UF har i 83 § en sammanställning av de fall då vitesföreläggande får användas. Sålunda får vite utsättas om skattskyldig inte hörsammar anmaning att avlämna preliminär självdeklARATION, att fullständiga sådan deklARATION eller att för jämkning inkomma med för den skattskyldige utfärdad debetsedel på preliminär skatt. Samma är förhållandet om någon inte följer anmaning att lämna uppgift om vad han kommer att utge såsom lön m m under inkomståret samt om arbetsgivare underlåter att fullgöra skyldighet att verkställa skatteavdrag eller verkställer sådant avdrag med för lågt belopp. Likaledes får vite användas mot arbetsgivare som försummar skyldigheten att lämna arbetstagare uppgift om verkställda skatteavdrag, samt mot arbetsgivare som inte hörsammar anmaning att tillhandahålla bokföring och därtill hörande handlingar för kontroll enligt 78 §. Vitet föreläggs av lokala skattemyndigheten, LSM, eller länsstyrelsen, LS, och får bestämmas till lägst etthundra och högst femtusen kr. I övriga hänseenden gäller beträffande vite enligt UF samma regler som

enligt TF. Emellertid är det enligt UF inte Ti som gör anmälan utan LS och LSM.

Enligt 30 § Sjf äger sjömansskattekontoret förelägga redare, som underlåter att hörsamma anmaning att lämna uppgifter om sina fartyg eller som trots anmaning inte tillhandahåller bokföring med därtill hörande handlingar för vederbörlig kontroll av skatteavdrag m m, att vid vite fullgöra sin skyldighet. Likaså får vite föreläggas redare som inte redovisar sjömansskatt i föreskriven ordning eller som gentemot sjöman inte iakttar sin skyldighet att kvittera innehållen skatt. Gränserna för vitets storlek är desamma som angetts i TF och UF. LSR i Göteborgs och Bohus län utdömer förelagt vite efter anmälan av sjömansskattekontoret. I övrigt äger bestämmelserna om vite i UF motsvarande tillämpning.

AVGF ger möjlighet för RFV, LSM 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 UF (7 §). För vitets storlek gäller samma bestämmelser som enligt TF. Om utdömande av förelagt vite har RFV att göra hemställan hos åklagare (35 §).

2.2.3 Lagen om handräckning vid taxeringsrevision

Allmänt. Vitesföreläggande var från början det enda tvångsmedel som kunde användas mot den som inte frivilligt utlämnade handlingar vid granskning. Effektiviteten av vitesföreläggande anses emellertid vara förhållandevis begränsad. Uppger den skattskyldige att handlingarna inte upprättats eller att de förkommit kan vite överhuvud inte användas. Genom att sanningslöst lämna sådana uppgifter kunde skattskyldiga förhindra en revision som för dem skulle gett ett ofördelaktigt resultat.

För att komplettera vitesföreläggandet tillskapades år 1961 handräckningslagen med RB:s bestämmelser om husrannsakan och beslag som förebild. Beskattningsmyndigheterna har härigenom fått möjlighet att begära handräckning av utmätningsman för att få ut räkenskaper och andra handlingar som inte ställs till förfogande vid de i föregående avsnitt angivna formerna för granskning.

Tillämpningsområde. Handräckningslagen är tillämplig vid taxeringsrevision enligt 56–58 §§ TF och 42 § AVF, vid skatterevision enligt 28 § MF samt 24 § kupongskatteförordningen, vid granskning enligt 9–11 §§ FF samt vid kontroll enligt 78 § 1 mom UF, 19 § Sjf och 7 § tredje stycket AVGF.

Ändamål. Handräckning får äga rum för att eftersöka och omhänderta handlingar som skall granskas. Denna begränsning av ändamålet till att avse endast utfående av handlingar innebär att sådana åtgärder enligt TF som granskning av lokaler samt kassainventering och granskning av

varulager hos bokföringspliktig skattskyldig inte kan genomdrivas med handräckning. Inte heller kan handräckning tillgripas för att skaffa varuprov eller för att få tillträde till lokaler för granskning enligt FF. Eftersom användningen av vitesföreläggande enligt TF också är begränsad till utfående av handlingar, finns inte något tvångsmedel för att genomföra kassainventering och granskning av lokaler och varulager. Däremot får – som redan framgått – vite användas för att förmå skattskyldig att vidta dessa åtgärder vid granskning enligt FF.

Villkor för handräckning. En grundläggande förutsättning för att handräckning skall få tillgripas är att det meddelats beslut om revision eller annan jämförlig granskning. Handräckning får äga rum såväl hos den som är föremål för granskningen som hos tredje man. Olika förutsättningar gäller beroende på mot vem handräckningen riktar sig.

Handräckning hos den som är föremål för revision eller granskning får ske under förutsättning, 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 visat sig att han inte efterkommit föreläggande att vid vite utge handlingen.

I anledning härav anförde departementschefen i propositionen (1961: 62) följande (s 39).

För egen del vill jag förorda att såsom förutsättning i lagtexten anges att den skattskyldige eller uppgiftsskyldige inte på begäran fullgjort honom åvilande skyldighet att tillhandahålla handlingar för granskning. Detta bör gälla vare sig underlåtenheten beror på att han inte, såsom bort ske, upprättat eller bevarat handlingarna i fråga eller han väl innehar dem men inte vill ställa dem till förfogande. Vidare bör krävas, att handlingarna kan antagas vara av väsentlig betydelse för taxeringen. Därmed understrykes, att förfarandet inte bör användas utan starka skäl. Vid prövningen av frågan bör 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 att granskningsmannen sammanfattar för prövningen relevanta förhållanden i en skriftlig anmälan.

I en artikel i Svensk Skattetidning (1961 s 272) anses uttrycket ”väsentlig betydelse för taxering” innebära att handlingarnas innehåll skall i avsevärd mån kunna påverka taxeringens storlek.

Vitesföreläggande erfordras inte i fall, där det uppenbarligen skulle vara utan gagn eller fara är i dröjsmål. I propositionen lämnade departementschefen med hänvisning till den promemoria, som låg till grund för propositionen, exempel på fall då det skulle vara utan gagn att meddela föreläggande om vite enligt följande (s 39).

Enligt promemoriaförslaget skall som huvudregel gälla, att det föreslagna förfarandet inte tillgripes utan att försök dessförinnan gjorts med *vitesföreläggande*. I denna del har invändningar framförts i flera yttranden. Enligt min mening bör bestämmelsen kvarstå som ett uttryck för att förfarandet skall tillgripas endast om andra åtgärder inte är tillfyllest. Emellertid kan förtjäna framhållas, att förhållandena ej sällan torde vara sådana att ett vitesföreläggande skulle vara utan gagn och därför enligt de

föreslagna reglerna kan underlåtas. Så är uppenbarligen fallet, om granskningsmannens anmodan att ställa handlingar till förfogande besvaras med en uppgift att handlingarna i fråga aldrig upprättats eller att de förkommit och det finns grundad anledning antaga att denna uppgift är oriktig. Anledning att underlåta vitesföreläggande kan vidare, såsom länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påpekat, föreligga, om den som skall bli föremål för taxeringsrevision tidigare har försökt undandraga sig sådan granskning. — Det ligger i sakens natur att redan granskningsmannen i förekommande fall bör göra klart för vederbörande att tvångsmedel kan komma att tillgripas. Att meddela föreskrift om ett särskilt varningsförfarande finner jag emellertid inte påkallat.

Frågan om förordnande om handräckning utan föregående vitesföreläggande har prövats av RR i ett fall (R 1971:182) där omständigheterna var följande.

Sedan Ti förordnat om taxeringsrevision hos en skrothandlare besökte granskningsmannen, som inte tidigare varit i kontakt med skrothandlaren, denne i bostaden och bad att få ta del av räkenskaperna för åren 1968 och 1969. Skrothandlaren pekade då på en hög med rivningsvirke från en nedriven byggnad och sa att räkenskaperna låg där. Ti bedömde ett vitesföreläggande vara utan gagn och hemställde om handräckning. — LS: Av handlingarna framgick att J inte efterkommit begäran att för tax:revision tillhandahålla 1968 och 1969 års räkenskaper för den av honom bedrivna rörelsen. På grund därav och då grundad anledning fanns att anta att J innehade räkenskaperna, vilka var av väsentlig betydelse för hans taxering, beslöt LS om handräckning för deras eftersökande och omhändertagande. — J:s bostad genomsöktes men några räkenskapshandlingar kunde inte påträffas. J uppgav då att dessa förvarats i ett äldre boningshus, som han rivit med lastmaskin. Handlingarna hade följt med rivningsvirket och bränts upp tillsammans med detta. — Hos RR yrkade J att beslutet skulle undanröjas och åberopade bl a att vitesföreläggande inte föregått handräckningen. LS anförde i yttrande över besvären bl a att fråga varit om en offensiv revision i samband med tax:revision hos ett antal andra skrothandlare i länet och att LS funnit det osannolikt, att J:s räkenskapshandlingar skulle ha förkommit på det sätt som han uppgivit. RR: utan bifall.

Genom handräckningsinstitutet har myndigheterna alltså fått tillgång till ett tvångsmedel, som inte har samma begränsning som vitesföreläggande i fall där den som skall granskas förnekar, att han innehar begärda handlingar. Om det finns "grundad anledning" att han har handlingarna kan handräckning äga rum för dessas eftersökande och omhändertagande. Detta krav torde inte böra tolkas strängare än att det i regel räcker om handlingarna författningsenligt skall finnas.

I denna fråga anförde departementschefen (prop s 37 ff).

Näringslivets skattedelegation har i sitt yttrande uttalat, att eftersökande och omhändertagande av en handling, som en skattskyldig ostridigt innehar och som han obehörigen underlåtit att utlämna, ter sig som en näppeligen i och för sig diskutabel verkställighetsåtgärd. Delegationen vänder sig emellertid emot att det föreslagna tvångsmedlet skall kunna användas för att undersöka huruvida den skattskyldige innehar handling, vars existens eller innehav han förnekar. — — I fråga om den förstnämnda invändningen bör påpekas, att det väsentliga intrånget i båda de

angivna fallen består i att myndigheterna bereder sig tillträde till den skattskyldiges lokaler och söker genom hans handlingar. Huruvida sökandet avser en bestämd handling eller ej synes härvidlag ha mindre betydelse. Det rör sig, som jag nyss framhållit, uteslutande om handlingar som vederbörande författningsenligt är skyldig att upprätta, bevara eller tillhandahålla — — —.

Handräckning hos 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 handräckningen.

I fråga om användningen av handräckning hos tredje man anförde departementschefen (prop s 43).

Det ligger i sakens natur att — innan sådant beslut fattas — det tillses att andra åtgärder först vidtagits för att erhålla handlingen. Framkommer det exempelvis att handlingen deponerats i bank eller hos advokat bör om handlingen inte genom dessas förmedling frivilligt ställs till förfogande förordnande meddelas om taxeringsrevision hos banken eller advokaten för granskning av handlingen.

Handräckning hos tredje man torde sålunda kunna ske endast för det fall, att handlingen deponerats på sådant sätt att den inte kan granskas i samband med taxeringsrevision hos den som innehar handlingen. Så kan t ex vara fallet om handlingen deponerats hos någon med vilken den granskade inte har affärsförbindelser.

Beslutande och verkställande organ. Beslut om handräckning meddelas av LSR och verkställs av utmätningsman. Utmätningssmannen skall skriftligen underrättas om beslutets innehåll. Departementschefen anförde beträffande beslutanderätten (prop s 38).

Såsom framhållits i promemorian måste ansvaret för att här avsedda tvångsåtgärder tillgripes endast när lagstadgade förutsättningar föreligger, vila på den myndighet, som påkallar åtgärderna. I promemorian har beslutanderätten härutinnan dvs rätten att — enligt promemorians terminologi — påkalla handräckning tillagts den myndighet som förordnat om taxeringsrevisionen eller däremot svarande granskning, dvs taxeringsintendenten i länet resp kontrollstyrelsen. Länsstyrelsen kan dock övertaga sådan fråga, och i vissa fall skall beslut meddelas av länsstyrelsen. I några yttranden har ifrågasatts att beslutanderätten alltid skulle tillkomma länsstyrelsen. Denna åsikt kan jag inte biträda. Likaväl som en åklagare, alltså ena parten i ett brottmål, kan besluta om beslag och husrannsakan i sådant mål, bör taxeringsintendenten kunna besluta om här avsedda åtgärder. Jag anser mig emellertid såtillvida kunna tillmötesgå de framställda önskemålen, att antalet fall i vilka länsstyrelsen skall besluta utökas. Sålunda bör avgörandet tillkomma länsstyrelsen, om fråga uppkommer att uttaga handlingar hos annan än den som är föremål för taxeringsrevision. Vidare bör lagtexten utformas så att det klart framgår att länsstyrelsen, i anledning av anförda klagomål eller av annan anledning, kan ingripa och ev upphäva taxeringsintendentens beslut. Inom länsstyrelsen bör dylika frågor handläggas av landskamreraren, vilken i sin egenskap av ordförande i prövningsnämnden är väl insatt i desamma.

Beslut att påkalla de med förslaget avsedda åtgärderna bör alltid meddelas skriftligen. På sätt ifrågasatts i några av yttrandena bör uttrycklig föreskrift härom införas. Med nu angivna jämkningar tillstyrker jag promemorieförslaget i hithörande delar.

Lagrådet yttrade i denna del bl a följande.

Enligt förslaget skall beslut att begära handräckning för eftersökande och utfående av handling, varom här är fråga, fattas av taxeringsintendent vid taxeringsrevision enligt taxeringsförordningen eller förordningen om allmän varuskatt, av kontrollstyrelsen vid kontroll enligt förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning samt av länsstyrelsen i vissa fall, som angivas i förevarande paragraf. Såsom skäl för att låta taxeringsintendenten besluta om tvångsåtgärder har anförts, att denne äger fatta beslut om taxeringsrevision samt att likaväl som en åklagare kan besluta om beslag och husrannsakan taxeringsintendenten bör kunna besluta om motsvarande åtgärder enligt den föreslagna lagen.

Ehuru de anförda skälen i viss mån talar för att beslutanderätten anförtros åt taxeringsintendenten i de angivna fallen, torde dock för att ytterligare stärka garantierna för den enskildes rättssäkerhet det böra ankomma på länsstyrelsen att fatta beslut i dessa fall. För att åvägbringa en samordning av de föreslagna åtgärderna beträffande olika slag av skatter och avgifter synes det vara till fördel, om även kontrollstyrelsens beslutanderätt överföres till länsstyrelsen. Det bör härvid erinras att länsstyrelsen enligt förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning har att besluta om undantagande från granskning av viss handling trots att kontrollstyrelsen fattar beslut om granskningen.

Enligt lagrådets mening bör därför beslutanderätten alltid ankomma på länsstyrelsen. Härigenom ernås vidare en betydande förenkling.

Spörsmålet härom har också visst samband med fullföljdsfrågorna. Förslaget upptager icke bestämmelser om besvär över beslut att begära handräckning. Anledningen härtill torde vara bl a, att det icke ansetts erforderligt att i den föreslagna lagen uttryckligen medgiva rätt till besvär över sådant beslut, då besvär får anföras över länsstyrelsens beslut i fråga om undantagande av handling från taxeringsrevision. Detta synes emellertid icke utgöra tillräcklig grund för att i lagen utesluta bestämmelser om klagorätt över ett så ingripande beslut.

Lagutskottet anförde för sin del följande (1 Lagutsk 1961:36 s 41).

Utskottet delar den uppfattning, som kommit till uttryck i såväl propositionen som motionerna, att alltför stora maktmedel för taxeringsmyndigheterna kan medföra, att den enskildes rättssäkerhet kommer i fara. Avvägningen mellan å ena sidan effektivitetsintresset och å andra sidan den enskildes rättssäkerhetsintressen måste därför ske med stor omsorg. Såvitt gäller vissa hithörande problem vill utskottet förorda andra lösningar än dem, som upptagits i propositionen. Utskottet vill i dessa delar ytterligare stärka garantierna för den enskildes rättssäkerhet. Detta gäller till en början frågan om vilken myndighet som skall äga besluta om handräckning. Beträffande denna fråga delar utskottet den uppfattning, för vilken lagrådet givit uttryck, nämligen att beslutanderätten bör tillkomma länsstyrelsen.

Befogenheter vid förrättningen. Handräckning får som nyss sagts äga rum endast för att eftersöka och omhänderta handlingar. Undersökning får företas i 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 utmätningssmannen finner lämpligt. Efter förrättningen skall det på lämpligt sätt åter tillslutas. Olägenhet eller skada får inte förorsakas utöver vad som är oundgängligen nödvändigt.

Andra tvångsmedel än de här uppräknade får inte tillgripas. Kroppsvsitation får således inte företas vid en handräckningsförrättning.

Sekretessskyddet, som är väl tillgodosett vid taxeringsrevision och andra granskningsärenden innebär i huvudsak följande. Handlingar som inte rör den granskades verksamhet, t ex privatbrev, får inte omhändertas. Även handlingar som rör verksamheten kan undantas om sekretessintresset är synnerligen starkt. LSR beslutar om detta efter framställning från den granskade. Mot sådant beslut får talan inte föras. Vad som framkommit vid taxeringsrevisionen får endast ett strängt begränsat antal taxeringsfunktionärer ta del av.

Handräckningslagen har kompletterande bestämmelser om sekretess. Dessa – som i viss mån innebär ett utvidgat skydd i förhållande till TF:s regler – är i huvudsak av följande innehåll.

Vill den hos vilken förrättningen företas att handling skall undantas från granskning, har han att göra framställning därom vid förrättningen eller hos LSR. Om sådan framställning görs vid förrättningen eller tidigare gjorts hos LSR skall handlingen, om den likväl omhändertas, av utmätningssmannen förseglas och överlämnas till rätten. Innan framställningen prövats får annan än den på vilken prövningen ankommer inte ta del av handlingen. Har den hos vilken förrättningen företagits inte närvarit skall utmätningssmannen försegla samtliga omhändertagna handlingar och överlämna dem till LSR. Om framställningen kommer in inom fjorton dagar efter förrättningen gäller förenämnda inskränkning i rätten att ta del av handlingen. Kommer framställningen senare, utgör den inte hinder mot handlingens granskning såvida inte LSR annorlunda förordnar. Utmätningssmannen eller annan, som för myndigheternas räkning närvarit vid förrättningen, får inte obehörigen yppa vad han inhämtat vid förrättningen. Detsamma gäller den som prövar fråga om undantag från granskning. Den som bryter mot dessa föreskrifter straffas med dagsböter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen är straffbelagd i BrB.

Förfarandet. Förrättning får inte företas mellan kl 21 och kl 9. Den skall övervaras av granskningsmannen eller annan tjänsteman som förordnats därtill. Handling som omhändertas vid förrättningen skall utan närmare granskning överlämnas till denne om den granskade begärt att handlingen skall undantas. Vid förrättningen skall dessutom närvara ett vittne, som utsetts av utmätningssmannen. Utmätningssmannen får anlita erforderligt biträde av sakkunnig eller annan.

Den hos vilken förrättning 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 vittnen. Detta får dock inte uppehålla

förrättningen. Vid förrättningen skall underrättelse lämnas om bestämmelserna i handräckningslagen beträffande undantagande av handling från granskning och besvär.

Över förrättningen skall föras protokoll. I detta anges beslutet om handräckningen, vilka som närvarit och vad därvid förekommit. I protokollet antecknas vidare de handlingar som omhändertagits med angivande av om de förseglats och till vem de överlämnats. Den granskade har rätt att på begäran kostnadsfritt få bevis om detta samt avskrift av protokollet.

Kostnaderna för handräckningen åvilar statsverket.

Besvär. I fråga om klagan över utmätningssmannens förfarande gäller bestämmelserna i utsökningslagen (UL). Besvären prövas i första hand av överexekutor och kan fullföljas till hovrätt och HD.

Talan mot LSR:s beslut om handräckning och om handlingens undantagande från granskning förs hos KR och RR. Som tidigare nämnts saknas besvärsmått i fråga om undantagande av handling från taxeringsrevision i 56 § 4 mom TF. Denna skillnad beror på att beslut om omhändertagande av handling enligt handräckningslagen kan genomföras tvångsvis, vilket däremot inte kan ske beträffande beslut enligt 56 § 4 mom TF.

2.2.4 Tvångsmedel vid kontroll enligt tullförfattningarna

De centrala bestämmelserna för tulltaxering finns i tullagen (1973:670), TL. När vara anges till förtullning, skall tullskyldig till ledning för förtullningen lämna tulldeklaration (7 §). Det är på grundval av sådan deklaration eller motsvarande uppgift, som tullmyndigheten fastställer tull och annan införselavgift. Detta fastställelseförfarande benämns tulltaxering. Tull och annan införselavgift skall betalas till myndigheten inom 15 dagar från den dag, då beslut därom meddelades (17 §). Detta gäller huvudsakligen vid sk privatimport. I övrigt sker uppbörd av tull med stöd av bestämmelserna i 18 § TL.

För kontroll av uppgifter som lämnats enligt TL eller enligt föreskrift som meddelats med stöd av lagen 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 samma lagrum en föreskrift motsvarande 56 § 4 mom TF. För sådan kontroll som avses i 35 § är enligt 36 § 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 behövliga varuprov.

Vid sidan av TL finns i 65 § tullstadgan (1973:671), TS, 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. Enligt samma föreskrift får vidare tulltjänsteman ta hand om vara som står under tullkontroll för tillfällig förvaring samt försegla och förse med igenkänningsmärke sådan vara samt vara som förvaras gemensamt med denna. Det är med stöd av detta lagrum tulltjänsteman äger bli undersöka innehållet i inresandes väskor utan att misstanke om brott föreligger. Har däremot resande tillfrågats och lämnat uppgift om innehållet i resväskorna kan kontrollen anses ske med stöd av 36 § TL.

Enligt 42 § TL 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 § TS meddelas enskild som i annat fall än som avses i 42 § TL underlåtit att fullgöra skyldighet som föreskrivs i TS eller i annan med stöd av TL meddelad bestämmelse.

Vite enligt TL och TS skall bestämmas till belopp som med hänsyn till vederbörandes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att iaktta föreläggandet, dock inte lägre än etthundra eller högre än femtusen kr.

Försuttet vite utdöms av generaltullstyrelsen. Har ändamålet med vitet förfallit, då fråga om utdömande uppkommer, får vitet inte utdömas. Har vitesföreläggande iakttagits först sedan fråga om utdömande uppkommit, skall emellertid inte därigenom ändamålet med vitet anses ha förfallit. Talan mot generaltullstyrelsens beslut i fråga om föreläggande samt utdömande av vite förs hos KR genom besvär.

Andra tvångsmedel än de här nämnda finns inte på tulltaxeringsområdet. Handräckningslagen är alltså inte tillämplig vid kontroll enligt 35 § TL.

2.2.5 Tvångsmedel vid kontroll enligt författningarna på jordbruks- och fiskreglerings samt angränsande områden

Jordbruksregleringen. De centrala materiella och processuella bestämmelserna inom jordbruksregleringen finns i förordningen (1967:340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område (jordbruksregleringsförordningen), JRF. Enligt JRF skall i viss ordning avgift erläggas vid införsel eller utförsel av sådana produkter. Avgiften erläggs till jordbruksnämnden, som också handhar uppbörden utom då det gäller införselavgift, för vilken tullverket är uppbördsmyndighet. Bestämmelser om kontroll av avgift, som skall erläggas till jordbruksnämnden, finns i FF samt om kontroll av avgift, som tullverket uppbär, i TL.

Vid sidan av JRF finns kungörelsen (1959:156) angående utjämningsavgift vid utförsel av vissa varor samt kungörelsen (1967:525) om pristillägg för mjölk m m. Den förstnämnda kungörelsen, som är en kristidsförfattning och i dagens läge saknar aktualitet, innehåller inte

några bestämmelser om tvångsåtgärder. Den senare kungörelsen har i 7 § bestämmelser enligt vilka det åligger föreståndare för mejeri att för varje kalendermånad avge deklARATION till jordbruksnämnden över omsättningen i rörelsen samt i 9 § bestämmelser om skyldighet för mejeriföreståndare att lämna de uppgifter som fordras för nämndens kontroll av efterlevnaden av bestämmelserna i kungörelsen samt att tillhandahålla handelsböcker, affärskorrespondens och övriga handlingar som hör till verksamheten och som behövs för kontrollen. Den som underlåter att fullgöra skyldighet enligt 7 eller 9 § kan jordbruksnämnden förelägga att vid vite verkställa den åtgärd som åligger honom. Vitet döms ut av nämnden.

Fiskregleringen. I fråga om fiskregleringen gäller särskilda författningar som reglerar införseln och utförseln samt handeln med fisk m m. Dessa bestämmelser väntas genom beslut av 1974 års riksdag komma att sammanföras i en generell förordning av samma typ som JRF.

Enligt förordningen (1953:372) angående reglering av införseln av vissa slag av fisk och skaldjur skall i den mån Kungl Maj:t förordnar vid införsel i prisreglerande syfte erläggas särskild avgift (införselavgift). Avgiftens storlek bestäms av Kungl Maj:t eller, efter Kungl Maj:ts bemyndigande, av jordbruksnämnden. Avgiften erläggs till tullverket i den ordning, som är föreskriven för tull. För kontroll av avgiftsskyldig gäller således reglerna i TL. Enligt förordningen (1953:374) angående reglering av utförseln av vissa slag av fisk och skaldjur m m får utförsel av vissa angivna varuslag inte äga rum utan tillstånd av jordbruksnämnden. För vara som förs ut ur riket och förtullas skall, i den mån Kungl Maj:t så förordnar, erläggas avgift (utförselavgift). Uppbörd och redovisning av utförselavgift verkställs av jordbruksnämnden eller den som nämnden bemyndigar. Förordningen saknar tvångsmedel för genomförande av avgiftskontroll.

Bestämmelser om regleringen av handeln med fisk m m finns i förordningen (1952:320) om viss reglering av handeln med fisk m m. För fisk som förs i land här i riket utan att det är fråga om import (s k svenskfångad fisk) uttas enligt förordningen en särskild prisregleringsavgift. Avgiften erläggs i samband med första försäljningen (dvs försäljning från fiskare) och betalas i regel av köparen men i vissa fall av säljaren. Fiskuppköpare skall varje månad redovisa sina inköp och samtidigt inbetala föreskriven prisregleringsavgift. I vissa fall redovisas avgiften av fiskhamnsförvaltning till jordbruksnämnden. Enligt 13 § i förordningen skall den, som driver verksamhet varmed följer skyldighet att erlägga prisregleringsavgift, föra sådana anteckningar angående rörelsen, som fordras för kontroll. Vidare åligger det sådan näringsidkare att på anfordran tillhandahålla anteckningar och handelsböcker med tillhörande handlingar jämte övriga uppgifter angående rörelsen som jordbruksnämnden föreskriver. Den som underlåter att fullgöra dessa skyldigheter får nämnden förelägga vite. Vite döms ut av LR.

Växtförädlingsavgift. Förordningen (1967:139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvaror och om växtförädlingsavgift föreskriver att

utsäde av potatis, stråfoder m fl jordbruksprodukter vid försäljning och export i regel skall vara försett med plomberingsbevis. Vid plomberingen erläggs avgift. I fråga om avgiftskontroll är bestämmelserna i FF tillämpliga. Avgiften administreras av statens centrala frökontrollanstalt.

2.3 Civilprocessen

Civilprocessen har processuella och efterprocessuella tvångsmedel. Detta innebär att tvångsmedlen får användas först sedan talan i huvudsaken väckts vid allmän domstol.

Ett centralt tvångsmedel i civilprocessen är vitet. Bestämmelser om vite finns i RB.

Enligt 9 kap 7 § äger domstol förelägga part eller annan, som skall närvara personligen vid en förhandling, att inställa sig vid vite. Vite får också föreläggas vittne, sakkunnig eller part som utan giltigt skäl vägrar avlägga ed eller försäkran eller att avge utsaga eller besvara frågor. Dessa bestämmelser är tillämpliga på såväl dispositiva som indispositiva tvistemål. För indispositiva mål – dvs mål som avser fråga som får avgöras endast genom dom – finns dessutom möjlighet att enligt speciallagstiftning förelägga part och annan berörd att vid vite lämna blodprov eller genomgå viss undersökning.

Vitet 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 bestämmas under tio eller över femtusen kr. Har vitet utdömts och rätten därefter förelagt nytt vite, får detta dock bestämmas till högst tiotusen kr. Vite får inte föreläggas då straff är utsatt och inte heller föreläggas kronan. Om ändamålet med vitet har förfallit då fråga uppkommer om utdömande av vitet, får vitet inte utdömas (9 kap 8 §). Enligt RB gäller som allmän regel – liksom enligt TF – att vitesföreläggandet som sådant inte får överklagas. Däremot framgår av 49 kap 8 § tredje stycket, att prövning av föreläggandets giltighet får påkallas i samband med talan mot beslut varigenom vitet utdömts.

Vittne eller part får hämtas till domstolsförhandling (36 kap 20 § och 44 kap 5 §). Emellertid gäller det undantaget att part inte får hämtas i ett dispositivt tvistemål, dvs tvist som får förlikas utom domstol.

Vittne som inte rättar sig efter ett föreläggande att vid vite avlägga ed eller försäkran eller avge vittnesmål eller besvara fråga får rätten förelägga att vid äventyr av häkte fullgöra sin skyldighet (36 kap 21 §). Dock får av sådan anledning inte någon hållas i häkte under längre tid än tre månader.

Bestämmelserna om editionsföreläggande finns i 38 kap RB. Enligt dessa skall i rättegång vid allmän domstol envar, som innehar skriftlig handling vilken kan antas äga betydelse som bevis, förete denna (editionsplikt). Är någon skyldig att förete skriftlig handling som bevis, äger domstol förelägga honom härtill. Detta får ske genom vite men rätten kan även förordna att handlingen skall tillhandahållas genom utmättnings-

mannens försorg. Enligt 17:14 äger rätten förordna, att beslut om företeende av skriftlig handling genast skall gå i verkställighet. Beslutet verkställs enligt 42 § andra stycket UL såsom laga kraft ägande 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, dvs exhibitionsföreläggande.

2.4 Straffprocessen

2.4.1 *Allmänt*

Tvångsmedlen är betydligt fler och mer utförligt reglerade inom straffprocessen än inom de övriga processformerna. Bestämmelserna finns i 24, 27 och 28 kap RB. De straffprocessuella tvångsmedlen har till uppgift att säkerställa bevisupptagningen inför domstol och domens verkställighet.

Beslut om straffprocessuella tvångsmedel fattas av allmän domstol eller – i en del fall av provisorisk art – av allmän åklagare eller polisman. Beslut om tvångsmedel kan fattas utan att åtal – dvs talan i huvudsaken – väckts vid domstolen. Har åtal ägt rum, äger dock domstolen ex officio förordna om tvångsmedel, dvs utan yrkande från åklagarens sida. Detta sammanhänger med att domstolen är ansvarig för att utredningen i brottmålet är fullständig.

Beträffande möjligheten att förelägga vite gäller i stort sett samma bestämmelser som beträffande indispositiva tvistemål.

Det saknas anledning att här närmare behandla häktning, som alltid skall beslutas av domstol, samt de s k provisoriska åtgärderna gripande och anhållande.

2.4.2 *Beslag enligt rättegångsbalken*

I RB sägs objektet för beslag vara ett föremål. Enligt 27 kap 1 § andra stycket får även skriftliga handlingar tas i beslag.

Ett föremål får tas i beslag inte blott hos den misstänkte utan hos vem som helst oavsett brottets grovhet och oavsett om misstankarna riktar sig mot någon bestämd person. Det behöver inte föreligga någon sabotage-risk såsom att innehavaren kan förväntas förstöra eller undan gömma föremålet. Beslag kan endast utnyttjas om föremålet har betydelse för utredning om brott eller är avhänt någon genom brott eller har förverkats på grund av brott.

Om en sak "avhänts någon genom brott" eller "förverkats på grund av brott" säkras beslaget verkställigheten av domen. Som exempel kan nämnas att åklagaren under utredning av en inbrottsstöld förordnar om beslag av stöldgods samt inbrottsverktyg. Skulle ett föremål uppenbar-

ligen ha stulits, brukar polisen utan formellt beslag omhänderta detta och överlämna det till ägaren. Om någon sålt stöldgods kan de pengar han fått härför inte beslagt utan endast göras till föremål för kvarstad. Då förfarandet vid kvarstad är mer omständligt än vid beslag, förekommer det dock i praxis att man även i sådana fall använder sig av den senare åtgärden.

Beslag kan även ske i bevissäkrande syfte eller med andra ord av ett föremål som har "betydelse för utredning om brott", (27 kap 1 §). Det är härvid fråga om lösa saker, som kan göras till föremål för syn (klädespersedlar, varuprover o dyl). Antingen är det själva saken, som har bevisvärde, eller t ex ett fingeravtryck. Fingeravtryck kan finnas placerade på möblerna i ett rum. Detta kan då tillstängas enligt 27 kap 15 §. Med stöd av denna bestämmelse kan polisen också förbjuda att bilar flyttas efter en kollision.

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 även lämnas kvar hos innehavaren under skingringsförbud (27 kap 10 §). Föreligger det fara i dröjsmål, får polisman verkställa beslag även utan beslut från undersökningsledarens eller åklagarens sida, dock med skyldighet att skyndsamt göra anmälan hos den, som har att omedelbart pröva om beslaget skall bestå. Har beslag verkställts utan rättens förordnande äger den som beslaget avser begära att rätten prövar åtgärden. Har rätten inte prövat frågan om beslag, skall åtal väckas inom en månad efter det att beslaget verkställts. Om rätten beslutat om beslag, skall den även bestämma inom vilken tid åtal måste väckas.

Om beslag angår person som inte är närvarande vid förrättningen, skall han utan dröjsmål underrättas härom.

Av 12 § första stycket framgår att post- eller telegrafförsändelse, handelsbok eller annan enskild handling inte får undersökas närmare samt att inte heller brev eller annan sluten handling får öppnas av annan än rätten, undersökningsledaren eller åklagaren. Sakkunnig eller annan, som anlitas för utredning angående brottet eller eljest därvid hörs får efter anvisning av den behöriga myndigheten granska handlingen. Om den som verkställer beslag inte får undersöka handling, skall den förseglas av honom.

Talan mot rättens beslut under rättegången i fråga om beslag förs särskilt genom besvär. Har däremot beslutet meddelats i samband med dom eller slutligt beslut, skall talan mot beslut i beslagsfrågan föras i samma ordning som talan mot domen eller det slutliga beslutet.

2.4.3 Husrannsakan, kroppsvisitation och kroppsbesiktning enligt rättegångsbalken

Husrannsakan, kroppsvisitation och kroppsbesiktning är subsidiära tvångsmedel till beslag och gripande. Enligt 28 kap 1 § kan husrannsakan användas inte blott för att få tag i föremål, som skall tas i beslag, utan även för att utröna omständigheter kring brottet. Husrannsakan kan

också tillgripas för att få tag i t ex ett vittne, som skall hämtas till förhör. Kroppsvisitation innebär en undersökning av någons kläder eller vad han eljest bär på sig, såsom anteckningsbok, plånbok eller portfölj, för att uppdaga om där förvaras t ex stöldgods eller brottsverktyg (28 kap 11 §). Kroppsbesiktning, dvs undersökning av den misstänktes kropp, får även enligt 28 kap 12 § företas i utredningssyfte.

Husrannsakan, kroppsvisitation och kroppsbesiktning förutsätter i regel att brottet kan medföra fängelse. Olika regler gäller om tvångsmedlet riktar sig mot den misstänkte eller mot någon annan. Endast den misstänkte kan utsättas för kroppsbesiktning medan husrannsakan och kroppsvisitation kan användas mot annan än denne. Som exempel må nämnas husrannsakan hos den, i vars bostad stöldgods förmodas vara undangömt, samt kroppsvisitation av alla dem som varit närvarande i en lokal, där det förövats en fickstöld. För beslut om husrannsakan och kroppsvisitation beträffande annan än den som är skäligen misstänkt för brott fordras synnerliga skäl.

Husrannsakan får avse såväl hus och rum som slutna förvaringsställen, t ex kassafack eller bil. I offentliga lokaler får husrannsakan ske utan misstanke om brott, som bestraffas med fängelse. Detsamma gäller lokaler, som utgör tillhåll för förbrytare eller används för förvaring av stöldgods. På öppna platser kan polisen naturligtvis fritt bedriva sina efterforskningar. Detta är även fallet med sådana avstängda områden som gårdsplaner och fabriksområden.

Beslut om husrannsakan, kroppsvisitation eller kroppsbesiktning verkställs enligt 28 kap 6–9 §§ och 13 §. Det bör uppmärksammas att angivna tvångsmedel beslutas utan hörande av den, mot vilken åtgärden riktar sig, och att det inte heller är nödvändigt att i förväg underrätta denne om verkställigheten. Detta motiveras av att det i de situationer, där tvångsmedlen kommer till användning, ofta föreligger en betydande sabotagerisk.

I 6 § föreskrivs att olägenhet eller skada inte får förorsakas vid husrannsakan utöver vad som är oundgängligen nödvändigt. Rum eller förvaringsställe må, om det erfordras, öppnas med våld. Har så skett skall det efter förrättningen på lämpligt sätt åter tillslutas. Husrannsakan får inte utan särskilt skäl verkställas mellan kl 21 och kl 6.

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

I 8 § föreskrivs att post- eller 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 rätten, undersökningsledaren eller åklagaren. Särskilt anlita sakkunnig eller annan äger dock granska handling efter anvisning av myndighet. Om den som gör husrannsakan inte får ta del av påträffad handling, skall den förseglas (8 § jmf rd med 27 kap 12 § första stycket).

Enligt 9 § skall protokoll föras över husrannsakan. I detta anges ändamålet med förrättningen samt vad därvid förekommit. 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 i regel domstol meddela beslutet. Polisman får enligt 28 kap 5 § företa husrannsakan utan förordnande, då fara är i dröjsmål.

Beslut om kroppsvisitation och kroppsbesiktning meddelas av undersökningsledare eller åklagare. Även åtgärd av detta slag får beslutas av polisman om fara är i dröjsmål.

2.4.4 *Tvångsmedel enligt smugglingslagstiftningen*

Bestämmelser om straffprocessuella tvångsmedel, som kompletterar RB:s regler, finns i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling, VSL. Tullmyndighet äger nämligen enligt 13 § VSL inleda förundersökning om smugglingsbrott. Därvid gäller beträffande myndigheten RB:s bestämmelser om undersökningsledare. Om saken inte är av enkel beskaffenhet, skall dock ledningen övertas av allmän åklagare, så snart någon skäligen kan misstänkas för brottet. Enligt 14 § äger tulltjänsteman samma rätt som tillkommer polisman att gripa den som misstänks för smugglingsbrott. Vidare har tulltjänsteman i fråga om sådant brott samma befogenheter, som tillkommer polisman enligt RB, såvitt gäller rätten att ta egendom i beslag. Även posttjänsteman och tjänsteman vid statens järnvägar äger i sin tjänsteutövning verkställa beslag. Enligt 18 § får polisman och tulltjänsteman för eftersökande av smuggelgods utan förordnande företa husrannsakan i lägenhet, som avses i 28 kap 3 § RB, samt i magasin, upplagsbodnar och uthus. I övrigt har tulltjänsteman i fråga om smuggelbrott samma rätt att utan förordnande företa husrannsakan som tillkommer polisman enligt RB. Slutligen får tulltjänsteman för eftersökande av smuggelgods enligt 19 § företa kroppsvisitation på den som anträffas vid gräns- eller kustort, eller ankommer till plats, som har förbindelse med utlandet. Förutsättning för visitation är att det förekommer anledning att denne medför smuggelgods. Något förordnande i enlighet med föreskrifterna i RB behövs dock inte.

2.5 Övrigt

Enligt 10 § skattebrottslagen, SkBL, får den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet

att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift, dömas för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år under förutsättning att gärningen inte är belagd med straff i BrB. Ringa fall medför inte ansvar.

Uttrycket "åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper" ger vid handen att brottet kan förövas såväl genom total passivitet som genom aktivt handlande. Gärningsbeskrivningen omfattar således både den som inte fört några räkenskaper alls och den som fört sådana på ett ofullständigt sätt. Till det straffbara området hänförs vidare vilseledande bokföringsåtgärder med eller utan stöd av falska eller oriktiga verifikationer. Slutligen bestraffas i princip också den som förstör eller undanskaffar räkenskapsmaterial under tid då han haft skyldighet att bevara detta.

En viktig begränsning av straffbestämmelsens tillämpningsområde föreligger redan därigenom att den endast innefattar vissa kategorier uppgiftsskyldiga. Departementschefen behandlar denna begränsning av det straffbara området på följande sätt (prop 1971:10 s 260).

Med bokföringsskyldighet avses den skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs i bl a bokföringslagen (1929:117). I uttrycket "skyldighet att föra eller bevara för kontroll av skatt eller avgift särskilt föreskrivna räkenskaper" inbegrips sådan skyldighet att vid sidan av bokföringslagens bestämmelser föra och bevara räkenskaper, som föreligger enligt vissa skatterättsliga författningar. På den direkta beskattningens område finns bestämmelser av detta slag för vissa yrkeskategorier, exempelvis i förordningen (1951:793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering och förordningen (1966:138) om skyldighet för tandläkare att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering. Särskilda föreskrifter om räkenskapsskyldighet vid sidan av bokföringslagsbestämmelser finns vidare i 78 § 1 mom första och andra styckena UF och i vissa punktskatteförfattningar, tex 11 § förordningen om brännoljeskatt. Däremot avser gärningsbeskrivningen inte den skyldighet att "i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt" sörja för att underlag finns för uppgiftsskyldighetens fullgörande, som föreskrivs i exempelvis 20 § TF, 24 § MF och 4 § FF. I praktiken innebär detta bl a att en löntagare eller annan skattskyldig, som inte tillhör en yrkeskategori med speciella föreskrifter om räkenskapsskyldighet, inte kan fällas till ansvar för räkenskapsbrott för att han inte har fört minnesanteckningar om sina ekonomiska förhållanden.

Bland författningarna med föreskrifter om särskild räkenskapsskyldighet finns förordningarna (1966:139–140) om sådan skyldighet för pälsdjursuppfödare, kreaturshandlare m fl. I den mån ytterligare författningar av detta slag skulle tillkomma, faller de automatiskt in under paragrafens tillämpningsområde.

Försvårande av skattekontroll är ett s k effektbrott. Effekten består däri att den uppgiftsskyldige genom sin passivitet eller sitt aktiva handlande allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift. Straffansvar inträder sålunda

endast om det i det enskilda fallet kunnat konstateras att en eftergranskning av en skattskyldigs ekonomiska förhållanden omöjliggjorts eller allvarligt försvårats genom bristfällig räkenskapsföring.

Uttrycket "allvarligt försvårar" – som också utgör en inskränkning i det straffbara området – är hämtat från den tidigare straffbestämmelsen i 121 § andra stycket TF. Vid tillkomsten av denna bestämmelse gjorde departementschefen bl a följande uttalande (prop 1961:100 s 250).

För att tillgodose det sålunda föreliggande behovet synes det emellertid knappast erforderligt att kunna bestraffa varje brist ifråga om fullgörandet av den ifrågavarande skyldigheten. En inskränkning av det straffbara området till mer kvalificerade fall torde vara befogad. Detta syfte synes lämpligen kunna uppnås, om såsom förutsättning för straffbarhet anges, att den försumlige omöjliggjort eller allvarligt försvårat fullgörande av deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet eller kontroll därav. Att straff därvid skall ådömas exempelvis en bokföringsskyldig näringsidkare, som inte alls fört böcker eller fört dem så bristfälligt att de inte kan läggas till grund för en bedömning av hans inkomstförhållanden, ligger i öppen dag. Detsamma torde gälla, om en arbetsgivare med en ej alltför obetydlig verksamhet icke kan redovisa för utbetalda löneförmåner. Å andra sidan undgår man den enligt min mening stötande konsekvensen att straffhotet formellt avser även mindre väsentliga fel.

Från subjektiv synpunkt krävs att gärningsmannen visat uppsåt eller åtminstone grov oaktsamhet. För att uppsåtligt brott skall föreligga måste samtliga objektiva brottsförutsättningar vara täckta av uppsåt. Eventuellt uppsåt är fullt tillräckligt för straffansvar.

Ringa fall skall däremot inte medföra ansvar. Sådana fall skall enligt departementschefen (prop s 262) i allmänhet anses föreligga om gärningsmannen visserligen åsidosatt skyldighet att föra eller bevara räkenskaper på sådant sätt att myndighetens kontrollarbete allvarligt försvåras eller kanske rent av omöjliggörs men där omständigheterna talar för att det kan röra sig endast om mer obetydliga skatte- och avgiftsbelopp. Även andra förhållanden synes kunna tillmätas viss betydelse vid prövningen om brottet är ringa eller inte. Gör gärningsmannen allt vad som står i hans makt för att underlätta myndighetens kontrollverksamhet genom att snabbt och korrekt söka rekonstruera sina räkenskaper synes detta böra räknas honom tillgodo vid bedömningen av brottets svårhetsgrad och i varje fall kunna beaktas från straffmätningssynpunkt.

Försvårande av skattekontroll är ett subsidiärt brott till BrB:s bestämmelser om bokföringsbrott enligt 11 kap 5 § och om undertryckande av urkund enligt 14 kap 4 §. Undertryckande av urkund föreligger om någon uppsåtligen förstör, gör obrukbar eller undanskaffar urkund, över vilken han vid tillfället inte får förfoga på detta sätt under förutsättning att åtgärden innebär fara i bevishänseende. Den som medvetet gör sig av med föreskrivna räkenskapshandlingar under sådan tid då han författningsenligt är skyldig att bevara dem skall således i första hand dömas för undertryckande av urkund enligt den nu redovisade straffbestämmelsen i brottsbalken. 10 § SkBL får i dessa fall dock sin särskilda betydelse när gärningsmannen inte kan överbevisas om att medvetet ha förstört eller undanskaffat handlingarna i fråga.

3 Viss utländsk lagstiftning

3.1 Inledning

Redogörelsen för utländsk rätt har begränsats till de nordiska länderna och Förbundsrepubliken Tyskland. Förhållandena i England och USA berörs dessutom men ytterst kortfattat. Tysk rätt behandlas mer utförligt därför att beskattningsmyndigheterna i Västtyskland har befogenhet att i skatteprocessen använda tvångsmedel som husrannsakan, kroppsvisitation och beslag. För de nordiska länderna gäller däremot att sådana åtgärder endast får vidtas inom ramen för straffprocessen. Beträffande dessa länder koncentreras därför redogörelsen på uppgiftsskyldigheten för skattskyldiga och andra personer samt beskattningsmyndigheternas möjligheter till kontroll av denna.

Redogörelsen tar främst fasta på förhållandena inom inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område. Den indirekta beskattningen belyses summariskt, medan vad som i detta avseende gäller om socialförsäkringar helt förbigås.

3.2 Allmänt om de nordiska länderna

Beskattningsförfarandet i de nordiska länderna företer sinsemellan stora likheter. Den skattskyldige skall avge självdeklaration och den bokföringspliktige därjämte utdrag av rörelsens räkenskaper och andra handlingar av betydelse för beskattningen. De direkta och indirekta skatterna fastställs därefter i huvudsak på grundval av de uppgifter den skattskyldige avgett. För kontroll av dessa får beskattningsmyndigheterna inhämta uppgifter från annan än den skattskyldige samt även vidta andra granskningsåtgärder. Dessa befogenheter behandlas mer utförligt i det följande.

Vid sidan av dessa åtgärder innehåller den nordiska lagstiftningen bestämmelser om sanktioner mot den som åsidosätter uppgiftsskyldigheten gentemot skattemyndigheten. Dessa kan beslutas av antingen administrativ myndighet eller domstol.

Enligt dansk rätt får judiciella och administrativa sanktioner tillgripas om den skatterättsliga uppgiftsskyldigheten åsidosätts. Skattekontrollöven — som gäller för praktiskt taget hela beskattningsområdet — upptar i 1 och 2 §§ vissa överträdelse av skatteförfattningarna som en-

dast medför skatterättsliga påföljder. Sålunda föreskrivs bl a att om inte behörig deklaration inges i rätt tid den i annat fall utgående skatten höjs med 1 % per dag för tiden därefter; dock med högst 10 % eller 5 000 kr för vardera inkomst- och förmögenhetsskatten. Samma regler gäller enligt 3 § för den som underlåter att i rätt tid insända sådana affärshandlingar eller föra sådana affärsböcker och räkenskaper, som påbjudits i andra författningar än den allmänna bokföringslagen. Kontrollovens straffbestämmelser återfinns i 13, 14, 15 och 15 A §§. Huvudstadgandet i 13 § innehåller bestämmelser om skattesvig, som i stort sett motsvarar de svenska deklara-tionsbrotten. Att märka är att normerade böter enligt denna paragraf får utdömas av finansministeriet. Denna rätt har delegerats till de sk ligningsråden, en överinstans i taxeringsorganisationen. Enligt 15 och 15 a §§ skattekontrollen bestraffas bl a arbetsgivare som lämnar oriktiga uppgifter om anställds löneförmåner samt den som underlåter att föra och bevara vissa räkenskaper – bl a bokföring – som kan användas i myndigheternas kontrollerande verksamhet. Bötesstraff enligt dessa paragrafer beslutas av domstol.

Enligt *finländsk* rätt får skatteförhöjning påföras skattskyldig som lämnat beskattningsmyndighet oriktig eller ofullständig uppgift eller underlåtit att fullgöra stadgad uppgiftsskyldighet såvitt avser inkomst- och förmögenhetsskatt samt omsättningsskatt. Skatteförhöjning beslutas av beskattningsmyndigheten. Den som underlåter att fullgöra sin upplysningsskyldighet – t ex avlämnande av skattedeklaration eller kontrolluppgift – kan av domstol straffas med böter.

Enligt *norsk* rätt stadgas i 121 § landsskatteloven att om skattskyldig i självdeklaration, näringsuppgift eller annan skriftlig eller muntlig uppgift till beskattningsmyndigheterna av oaktsamhet lämnar oriktiga eller ofullständiga upplysningar som kan leda till för låg skatt, skall han betala en tillleggsskatt. På omsättningsavgiftens område motsvaras tillleggsskatten av skattetillegget. Slutligen kan nämnas att procenttillegg kan utgå i vissa fall av underlåten uppgiftsskyldighet. Enligt 118 § tredje punkten landsskatteloven får domstol bestraffa vissa underlåtenhetsbrott. Det rör sig här i första hand om skattskyldig, som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att insända självdeklaration med bilagor under förutsättning att han under beskattningsåret haft en nettoinkomst av minst 4 000 kr. Vidare riktar sig lagrummet mot den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att inge sk näringsoppgave eller årsuppgjør eller av skattemyndigheterna infordrade uppgifter om förmögenhets- och inkomstförhållanden eller underlåter att sörja för påbudet deklara-tionsunderlag eller att bistå skattemyndigheterna vid taxeringskontroll. Enligt 286 § skatteloven bestraffas den som gör sig skyldig till grov försummelse av sin bokföringsplikt med böter eller fängelse och den som för oriktiga räkenskaper eller förstör dessa med fängelse.

3.2.1 Danmark

Inkomst- och förmögenhetsskatterna

Uppgiftsskyldigheten m m. För att möjliggöra för skattemyndigheten att erhålla uppgifter till ledning för beskattningen ålägger skattekontrollloven såväl den skattskyldige som andra personer vissa skyldigheter. Sålunda skall den som utbetalat lön, pension, försäkrings- eller annan ersättning utan anmaning lämna skattemyndigheten uppgift härom. Bokföringsskyldiga har att bevara sitt räkenskapsmaterial i fem år efter utgången av det löpande räkenskapsåret och är på begäran av skattemyndigheten tvungna att insända räkenskapshandlingar för såväl det löpande som tidigare räkenskapsår. Denna skyldighet åvilar även bolag, föreningar och andra sammanslutningar som inte driver rörelse. Vidare skall offentliga myndigheter, banker och andra penninginrättningar – däribland postgirokontoret – på anmaning lämna upplysningar om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden.

Den skatterättsliga kontrollen m m. För att förmå den som underlåter att i rätt tid avlämna vederbörlig deklaration eller inte fullständigt denna samt personer med lagstadgad uppgiftsskyldighet att fullgöra sina åligganden får skattemyndigheten förelägga ett slags vite (pålæg af daglige bøter). För kontroll av räkenskapshandlingar och lagertillgångar har skattemyndigheten vidare rätt att bereda sig tillträde till rörelseidkares driftställe. Härtill krävs emellertid rättens tillstånd. Vid fara i dröjsmål får skattemyndigheten själv besluta om undersökningen. Polismyndighet är skyldig att lämna erforderligt bistånd. Den kan även överta utredningen och får därvid vidta straffprocessuella säkerhetsåtgärder som t ex beslag av bevismaterial.

Mervärdeskatten och särskilda punktskatter

Uppgiftsskyldigheten m m. Beträffande dessa skatter åligger det den som driver registreringspliktig verksamhet att på anmaning tillstålla tullmyndigheten, som utövar kontrollen, räkenskaper av betydelse för beskattningen. Detta gäller även för annan än den skattskyldige om handlingarna finns hos denne. Tullmyndigheten har även rätt att inhämta upplysningar från den skattskyldiges leverantörer och avnämare. Offentliga myndigheter skall på begäran lämna sådana uppgifter som är erforderliga för fastställande av skatt eller avgift. Tullmyndigheten får vidare från banker och advokater skaffa sig kännedom om deras ekonomiska mellanhanden med den skattskyldige. Enligt punktskattelagarna skall även den skattskyldige föra särskilda avgiftsräkenskaper som regelbundet skall insändas till tullmyndigheten.

Den skatterättsliga kontrollen m m. Tullmyndigheten får företa granskning av registreringspliktig verksamhet. Granskningen får bl a avse den

skattskyldiges varulager, räkenskaper och korrespondens. Vid undersökningen skall den skattskyldige lämna myndigheten erforderligt bistånd. I syfte att förmå den skattskyldige att lämna tullmyndigheten upplysningar får denna utfärda ett slags vitesföreläggande (pålæg av daglige böter). Mer ingripande åtgärder som husrannsakan, kroppsbesiktning eller beslag får endast ske enligt de straffprocessuella bestämmelserna.

Tullar

Toldloven ger tullmyndigheten rätt att företa inspektioner hos de personer, som ägnar sig åt in- och utförelse av tullpliktiga varor samt att granska deras varulager och räkenskapshandlingar. Tullmyndigheten är även berättigad att efterforska varor för vilka tull eller avgifter ännu inte erlagts. Tullmyndigheten har i detta avseende sålunda erhållit vissa polisiära befogenheter.

3.2.2 *Finland*

Inkomst- och förmögenhetsskatterna

Uppgiftsskyldigheten m m. Offentliga myndigheter, aktiebolag, samfund och andra sammanslutningar har att utan anmaning lämna skattemyndigheten uppgifter om den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden. En allmän skyldighet föreligger även för envar att lämna sådana upplysningar om den skattskyldige, som framgår av handlingar han har i sin besittning, såvida upplysningarna inte angår förhållanden för vilka råder tystnadsplikt.

Den skatterättsliga kontrollen m m. Efter framställning från skattemyndighet får överexekutor ålägga den som inte efterkommit anmaning att lämna vissa upplysningar att vid risk av böter och fängelse fullgöra sin skyldighet. Överexekutor och polismyndighet skall även i övrigt lämna skattemyndigheten erforderlig handräckning.

Omsättningsskatten och särskilda punktskatter

Uppgiftsskyldigheten m m. I princip föreligger samma uppgiftsskyldighet som inom den direkta beskattningen. För punktskatteområdet gäller att endast tillverkare av eller den som idkar handel med accispliktiga varor är skyldig att lämna upplysningar till skattemyndigheten. Någon upplysningsplikt för annan än dessa föreligger således inte på detta område.

Den skatterättsliga kontrollen m m. På omsättningsskattens område gäller samma regler som för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Beträffande punktskatterna har skattskyldiga att på begäran uppvisa sina lagertillgångar och att förete sina affärshandlingar. Skatte- och tullmyndigheterna äger rätt att under dagtid bereda sig tillträde till lokal, där

accispiktiga varor tillverkas eller förvaras samt att där företa undersökning. Särskilda skäl skall föreligga för att sådan undersökning skall få äga rum i privatbostäder. Överexekutor och polismyndighet är skyldiga att bistå skattemyndigheten med nödig handräckning.

Tullar

Enligt tullagen skall importör, exportör, varuhavare och tillverkare liksom den som har kännedom om en viss varas in- och utförsel på begäran lämna upplysningar till tullmyndigheten samt förete räkenskapshandlingar. Tullmyndigheten får förelägga vite.

3.2.3 Norge

Inkomst- och förmögenhetsskatterna

Uppgiftsskyldigheten m m. Arbetsgivare skall utan anmaning avge löneoppgaver om löneförmåner, som överstiger 100 kr. Vidare är bankerna skyldiga att, enligt riksskattestyrets närmare anvisningar beträffande olika grupper av skattskyldiga, för varje år insända uppgifter om deras banktillgodohavanden och ränteinkomster. Tingslysningmyndigheterna skall lämna upplysningar om fastighetsförsäljningar och avgiftsdirektoratet om nyregistrerade bilar. Skattemyndigheten har även rätt att infordra upplysningar från andra än den skattskyldige. Sålunda får näringsidkare åläggas att redogöra för sina affärshandlingar med andra näringsidkare. På anmaning av skattemyndigheten skall envar uppge storleken och avkastningen av sina tillgodohavanden hos skattskyldig.

Den skatterättsliga kontrollen m m. Enligt skattekontrolloven kan skattemyndigheten begära att få tillgång till den skattskyldiges räkenskapsböcker, noteringar, korrespondens och andra dokument, som är av betydelse för kontrollarbetet (bokettersyn). Sådan undersökning kan ske så länge möjlighet till eftertaxering föreligger. Skattemyndigheten får även företa besiktning av den skattskyldiges fasta egendom, anläggningar, inventarier och varulager. Den skattskyldige eller den som ansvarar för bokföringen skall vara närvarande vid undersökningen och meddela begärda upplysningar. Särskilda säkerhetsåtgärder som t ex beslag får vidtas endast inom ramen för straffprocessen. Sålunda skall domstol besluta härom och polismyndighet verkställa åtgärden.

Mervärdeskatten

Beskattningsförfarandet på detta område är i huvudsak uppbyggt efter samma mönster som gäller för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

3.3 Allmänt om utomnordiska länder

Det *västtyska* beskattningssystemet omfattar ett stort antal skatter och avgifter. Till de viktigaste skatterna hör inkomstskatten, löneskatten och mervärdeskatten.

Inkomstskatten (Einkommensteuer) erläggs som preliminärskatt under inkomståret och fastställs vid ett taxeringsförfarande på grundval av en av den skattskyldige avgiven självdeklaration. Av skattskyldiga med löneinkomster som understiger visst belopp uttas skatt definitivt under inkomståret genom arbetsgivarens försorg (Lohnsteuer). Mervärdeskatten (Mehrwertsteuer) fastställs med ledning av de uppgifter som den skattskyldige lämnar i sin deklaration samtidigt som han inbetalar skatten till det allmänna.

Det skatterättsliga förfarandet regleras huvudsakligen i Reichsabgabenordnung (AO). Denna lag, som innehåller både materiella och processuella bestämmelser, gäller för hela skatte- och avgiftsområdet med undantag av vissa punktskatter. Det skatterättsliga förfarandet kommer att mera utförligt redovisas i det följande.

I likhet med förhållandena i de nordiska länderna kan överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna medföra judiciella och administrativa sanktioner. Vissa uppsåtliga gärningar (Steuervergehen) bestraffas med fängelse och/eller böter, som utdöms av domstol under det att andra gärningar av mera ordningskaraktär — även sådana som förövas med uppsåt — beivras med administrativa böter, som påförs av skattemyndigheterna själva (Bussgeldbescheid).

Utmärkande för västtysk rätt är att skattemyndigheten själv har hand om utredningen i såväl skattebrottmål som i ärenden rörande ordningsöverträdelser. Den har emellertid möjlighet att överlämna utredningen om ett misstänkt brott till åklagarmyndigheten. På grund av skattemyndigheternas särställning i förevarande avseende omfattar redogörelsen för västtysk rätt även vissa bestämmelser på det straffprocessuella området.

Det *engelska* beskattningssystemet innehåller olika typer av direkta och indirekta skatter och avgifter. Liksom i Västtyskland är inkomstskatten för flertalet löntagare utformad som en definitiv källskatt (P.A.Y.E-systemet) varför en stor grupp skattskyldiga inte behöver lämna några uppgifter till beskattningsmyndigheten till ledning för skattens fastställande.

Brott mot skattelagarna beivras med judiciella och/eller administrativa sanktioner. Endast mer allvarliga gärningar leder till egentliga straff i form av böter eller fängelse. Lindrigare överträdelser avgörs vanligtvis genom överenskommelse mellan den skattskyldige och myndigheterna.

I USA har såväl förbundsstaten som delstater och kommuner beskattningsrätt. Alla inkomsttagare skall betala preliminär skatt under inkomståret. Denna tas ut som källskatt på löner och i viss utsträckning även på kapitalinkomster. På annan inkomst skall den skattskyldige själv inbetala skatten. I det senare fallet grundas den preliminära beskattningen på ett deklarationsförfarande. Den skattskyldige skall nämligen i april månad avge en deklaration, som skall innehålla uppgifter om förväntade inkomster och andra omständigheter av betydelse för fastställelse av skatten. Han skall vidare räkna ut den skatt han skall erlägga under året. Något debiteringsbeslut från myndighet förekommer således inte. Skulle förändringar inträffa i den skattskyldiges ekonomiska förhållanden, skall han avge ny deklaration samt räkna ut den ändrade skatt han har att betala.

Vid inkomstarets slut skall alla inkomsttagare, vars intäkter överstiger visst belopp, avge slutlig deklaration. Även vid detta tillfälle skall den skattskyldige räkna ut den skatt han skall erlägga. Visar det sig att han betalat för högt eller för lågt belopp skall uppkommen skattefordran eller skatteskuld regleras i samband med att han avger deklarationen.

Överträdelse av skatteförfattningarna beivras av beskattningsmyndighet eller av allmän domstol. Beskattningsmyndigheten beslutar själv om påföljd för mindre förseelser. Mål om ansvar för brott mot skatteförfattningarna får handläggas av beskattningsmyndigheten, som därvid får besluta om skattetillägg (civil penalties), men får även av myndigheten överlämnas till allmän domstol för avgörande (criminal penalties). I motsats till vad som gäller i de nordiska länderna straffas den som lämnat oriktiga uppgifter i sin deklaration i första hand för brott mot den allmänna strafflagen – mened, vilseledande av myndighet – och först i andra hand för särskilt skattebrott.

3.3.1 Förbundsrepubliken Tyskland

Uppgiftsskyldigheten m m. I AO föreskrivs en långt gående bokföringskyldighet till ledning för taxeringen. Den vars nettoinkomst vid den senaste taxeringen överstiger visst belopp, skall föra anteckningar om sina inkomster och utgifter. Vidare åläggs bl a den som driver rörelse eller idkar jordbruk eller skogsbruk med vissa undantag att som underlag för taxeringen föra räkenskaper. Skattemyndigheten har befogenhet att kontrollera att bokföringen sker fortlöpande och i överensstämmelse med bestämmelserna. För att utreda frågor som rör anställda har skattemyndigheten samma rätt att granska arbetsgivarens bokföring. Vid större företag skall granskning av räkenskaperna äga rum vart tredje år.

AO innehåller bestämmelser om ett deklarationsförfarande, som i stort sett följer samma principer som i Sverige. Även för annan än den skattskyldige föreskrivs skyldighet att lämna upplysningar och förete handlingar som kan vara av betydelse från skattesynpunkt. Myndigheter är skyldiga att anmäla skattebrott till skattemyndigheten samt i övrigt lämna denna erforderliga upplysningar i beskattningshänseende.

Den skatterättsliga kontrollen m m. Skattemyndigheten kan påföra den som ej inom föreskriven tid avlämnat deklaration en avgift (Zuschlag), som uppgår till högst tio procent av den slutligt fastställda skatten. Finner skattemyndigheten att deklarationen är ofullständig eller oriktig kan myndigheten förelägga den skattskyldige att förklara sig skriftligen eller inställa sig inför myndigheten. Det åligger därvid den skattskyldige att redogöra för sina inkomstförhållanden. Om han kallas till myndigheten skall han medföra utdrag av sina räkenskaper, som belyser hans inkomstförhållanden.

Kvarstår här efter misstanke om att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter i sin deklaration kan skattemyndigheten inleda en särskild undersökning (Steuerermittlungsverfahren). Under denna får förhör håll-

las med den skattskyldige. Denne kan därjämte föreläggas att förete sina räkenskapshandlingar, om riktigheten av hans utsagor ifrågasätts. På begäran av den skattskyldige får förhöret äga rum hos denne. Till utredningen kan skattemyndigheten kalla sakkunniga och tjänstemän från revisionsenheterna (Prüfungsbeamten). Den har även rätt att erhålla hjälp från företrädare för intresse- och fackorganisationer, vari den skattskyldige är medlem. Skattemyndigheten äger tillträde till den skattskyldiges fastigheter och lokaler för värdering av föremål, som är av intresse från beskattningssynpunkt. Det åligger därvid den skattskyldige att lämna erforderliga upplysningar samt förete begärda handlingar och värdesaker. Han kan föreläggas att inför skattechefen (Vorsteher des Finanzamts) med ed bekräfta av honom uppgivna förhållanden. Om skattemyndigheten inlett undersökning av angett slag får uppgifter från andra personer än den skattskyldige inhämtas endast under förutsättning att förhören med denne varit fruktlösa. Undantagna från upplysningsplikt är bl a nära anhöriga till den skattskyldige samt personer som i sitt yrke är underkastade tystnadsplikt. Även annan än den skattskyldige får åläggas att med ed styrka sina uppgifter.

För att utreda förhållanden av betydelse i skatterettsligt hänseende har skattemyndigheten möjligheter till punktvis insatt granskning. Sådan utredning (Nachschau) får endast äga rum hos skattskyldiga eller hos dem som är redovisningsskyldiga för skatter. De tjänstemän som utför undersökningen har rätt att ta del av samtliga den granskades räkenskaper. Efterforskning kan vidare äga rum i byggnader och andra förvaringsutrymmen. Om misstanke föreligger att tull- eller konsumtionsskattepliktiga varor förvaras i vissa utrymmen, får utredningsmännen bereda sig tillträde till dessa.

Skattemyndigheten får förelägga vite för att förmå den skattskyldige att fullgöra av myndigheten föreskrivna åtgärder (Erzwingungsgeld). Vitet kan av domstol omvandlas till tvångshäkte (Erzwingungshaft).

Det skattestraffprocessuella förfarandet m m. Enligt AO åligger det skattemyndigheten att utreda överträdelser av skatteförfattningarna. Den skall så snart grundad misstanke föreligger att ett skattebrott blivit begånget inleda en straffrättslig undersökning (Untersuchung). Skattemyndigheten har möjlighet att överlämna utredningen om ett misstänkt brott till åklagarmyndigheten. Så skall alltid ske om den misstänkte kan antas ha gjort sig skyldig till brott mot den allmänna strafflagen. Beslut om straffrättslig undersökning skall ofördröjligen meddelas den misstänkte. Behöriga att inleda undersökningen är förutom skattemyndigheten samt åklagar- och polismyndigheterna även tjänstemän vid revisionsenheten (Betriebsprüfungsdiens) och vissa enheter vid skattemyndigheterna med polisiära befogenheter (Steuerfahndungsdienst). Förordnande om beslag eller husrannsakan innebär att den straffrättsliga undersökningen har inletts. Denna bör skiljas från det utredningsförfarande som skattemyndigheten företar för att fastställa skatten (Steuerermittlungsverfahren). I praxis anses den straffrättsliga undersökningen inledd redan i och med att skattemyndigheten misstänker att ett brott eller en förseelse

begåtts och sökandet efter bevismaterial påbörjats. Från denna tidpunkt upphör möjligheten att förelägga den misstänkte vite. Denne är härefter inte heller skyldig att inställa sig inför skattemyndigheten eller att till denna lämna upplysningar om sina förhållanden.

Skattemyndigheten får tillgripa vissa åtgärder för att säkerställa bevismaterial. Detta gäller såväl de skattebrottmål som efter utredning skall handläggas av domstol som de ordningsföreläggelser som skattemyndigheten själv både utreder och beivrar. De viktigaste av åtgärderna är beslag (Beschlagnahme), husrannsakan och kroppsvisitation (Durchsuchung) samt tillfälligt omhändertagande av person (Vorläufige Festnahme).

Beslagsåtgärden syftar till att säkerställa redan känt bevismaterial (Sicherstellung bereits bekannter Beweisstücke) 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 äga rum om denne har rätt att vägra vittna. Sålunda kan t ex patientkartoteket hos en läkare inte beslagtas om det straffrättsliga förfarandet riktar sig mot patienten. Beslut om beslag meddelas av skattechefen (Vorsteher) eller av enhetschef (Sachgebietsleiter) vid skattemyndigheten. Vid fara i dröjsmål kan även enskilda tjänstemän vid polis- och skattemyndigheterna besluta om och genomföra beslagsåtgärden. Om så 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 beslag ha skett. Beslut om beslag av brev, försändelser eller telegram i postanstalt och telegrafverk fattas av allmän domstol. Beslut om beslag får överklagas.

För att efterforska ej kända bevismedel (noch unbekannter Beweismittel) får allmän domstol förordna om husrannsakan eller kroppsvisitation (Durchsuchung). Husrannsakan äger rum i den misstänktes lägenhet, affärslokaler eller andra förvaringsutrymmen och får endast ske under dagtid, såvida ej fara i dröjsmål föreligger. Hos annan person än den misstänkte får husrannsakan endast ske om omständigheterna talar för att bevismaterial förvaras hos denne. Vid fara i dröjsmål får beslut om husrannsakan meddelas av åklagar- och polismyndighet samt vissa tjänstemän vid skatteförvaltningen (Steuerfahndungsbeamte). Skattemyndighet i allmänhet har endast möjlighet att förordna om husrannsakan vid misstanke om brott mot tull- och konsumtionsskatteförordningarna. Domstol eller åklagarmyndighet får emellertid medge skattemyndigheten rätt att besluta om husrannsakan. Däremot får tjänsteman vid revisionsenheten (Betriebsprüfer) inte besluta om husrannsakan. Den misstänkte eller företrädare för denne bör även beredas möjlighet att övervara förrättningen. Om därvid något tas i beslag skall detta överlämnas till skattemyndigheten. Har denna beslutat om husrannsakan får dess tjänstemän endast granska handelsböcker och urkunder med innehavarens

medgivande. I annat fall skall materialet överlämnas till domstol. Denna skall till skattemyndigheten utlämna de bevismedel som är av betydelse för utredningen. Beslut om husrannsakan får överklagas.

Envar har rätt att på bar gärning gripa den som begått brott om flyktfara föreligger eller gärningsmannen är okänd och vägrar att uppge namn och hemvist (Vorläufige Festnahme). Tjänsteman vid skattemyndighet har vidare rätt att gripa misstänkt om förutsättningar för häktning föreligger och fara är i dröjsmål. Dessa förutsättningar är för handen då det finns grundad misstanke om brott och då flyktfara eller fara för undanröjande av bevis föreligger. Den gripne skall senast påföljande dag inställas inför skattemyndigheten. Kan endast bötesstraff följa på den misstänkta gärningen skall den gripne frigivas om han ställer borgen för skattebelopp, bötessumma och rättegångskostnader.

3.3.2 *England och USA*

Den skattskyldiges deklaration samt de uppgifter arbetsgivaren har att lämna till beskattningsmyndigheten utgör i huvudsak underlag för arbetstagarkontrollen i *England*. Beskattningsmyndigheten erhåller inte någon upplysning om den skattskyldiges personliga förhållanden från statlig eller annan myndighet. Den efterhandskontroll beskattningsmyndigheten verkställer medför endast i undantagsfall någon åtgärd. Arbetsgivare, som är redovisningsskyldiga för innehållen skatt är utsatta för en mer noggrann kontroll. Beskattningsmyndigheten får för granskning av deras bokföring anlita särskilda revisorer.

Taxeringskontrollen i *USA* är i första hand inriktad på intäktsredovisningen. Sålunda sker kontroll av att uppgifterna i deklarationen angående lön och innehållen källskatt överensstämmer med arbetsgivarens uppgifter. Beskattningsmyndigheten företar även kontroll av den skattskyldiges beräkning av skatten. Federala skattebrott utreds av särskild skattepolis.

4 Enkäter till länsstyrelserna och vissa kronofogdemyndigheter

Utredningen har genom rundfrågningar till samtliga länsstyrelser samt ett urval av 42 kronofogdemyndigheter fått synpunkter på tillämpningen av gällande handräckningslag och reformbehovet på detta område. I *bilaga 1* lämnas vissa statistiska uppgifter om länsstyrelsernas revisionsverksamhet som härrör från denna undersökning.

4.1 Länsstyrelseenkäten

I Sverige har under 1970-talet årligen genomförts ca 10 000 taxerings- och skatterevisjoner. Varje revision tar i regel lång tid i anspråk. Av de revisioner som åren 1970–1972 lett till höjd taxering har närmare hälften medfört höjningar med mellan 1 000 och 10 000 kr, ca 5 % med mellan 50 000 och 100 000 kr och ca 3 % med över 100 000 kr.

För att framtvunga räkenskapshandlingar från uppgiftsskyldiga har länsstyrelserna under nämnda år använt vitesförelägganden vid 217, 207 resp 173 tillfällen. Storleken på de viten som förelagts har i de flesta fall varit 500, 1 000, 2 000 eller 5 000 kr. Vite har emellertid utdömts i endast 133 fall.

Under dessa tre år har länsstyrelserna i 1078 fall förelagt arbetsgivare att enligt 83 § UF vid vite förebringa handling om innehållen A-skatt för kontroll enligt 78 § UF. Föreläggandena har gett åsyftat resultat i ungefär 2/3 av fallen.

Länsstyrelserna har tillämnat handräckningslagen vid endast 11 tillfällen, varav 7 före 1970.

En revision får inledas med besök hos den uppgiftsskyldige utan någon föregående kontakt med honom. Sådana sk överraskningsrevisioner är förhållandevis sällsynta. Under åren 1970–1972 har i landet förekommit endast 64, 56 resp 82 fall. I sex län har överraskningstaktik överhuvud inte tillämpats. Länsstyrelserna har angett många 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.

Vidare kan granskningsmannen, om han väljer att komma oanmäld, hinna utföra flera granskningsuppdrag under samma tjänsteresa. Det kan nämligen ofta vara svårt att på förhand uppskatta hur lång tid ett besök tar i anspråk. Ibland kan tiden medge något ytterligare besök utöver det eller de som aviserats. Ett oanmält besök kan ge goda informationer om en verksamhets normaltillstånd. I annat fall kanske den skattskyldige ger granskningsmannen en annorlunda och tillrättalagd bild av verksamheten. Vidare kan granskningsmannen lätt konstatera om bokföringslagens krav på dagliga noteringar av affärshändelser uppfyllts. Han kan också – om han förordnats därtill – företa kassainventering, något som kan vara effektivt beträffande rörelser med enbart kontantaffärer. Det har också framhållits, att vetskapen hos de skattskyldiga att de riskerar "flygande kontroll" kan tänkas medföra en högre bokföringsstandard. Man har i detta sammanhang emellertid anmärkt, att det måste ställas mycket höga krav på granskningsmannens uppträdande och omdöme vid oanmälda besök och att sådana besök inte bör användas i onödan.

Länsstyrelserna har också angett flera nackdelar med granskningsbesök av den här typen.

Den som skall granskas kanske inte är anträffbar. Likaså kan han vara sysselsatt med sådan verksamhet, som granskningsmannen inte rimligen kan fordra skall avbrytas 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 härigenom kan bli mera spänt. Den som skall granskas kanske rentav vägrar att ställa räkenskaperna till förfogande. Vidare kan det hända att granskningsmannen genom att den granskade saknar insikter i redovisningsfrågor inte kan få nödvändiga upplysningar och förtydliganden. Det har slutligen framhållits, att så länge oanmälda besök är förhållandevis ovanliga man också får räkna med att de som blir utsatta för dem känner sig speciellt utpekade, vilket kan skapa irritation. Detsamma kan bli resultatet om ett sådant besök kommer olägligt med hänsyn till andra, avtalade besök, sjukdom, dödsfall och dylikt.

Länsstyrelserna har även redovisat en lång rad metoder, som de uppgiftsskyldiga brukar tillämpa för att förhålla granskningsarbetet. Sålunda förekommer det, 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 erinringar
- 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 erinringar mot innehållet i granskningspromemorian
- begär ytterligare utredning av granskningsmannen eller begär ny granskning av annan granskningsman

En LS har lämnat följande praktiska exempel på hur länge en revision kan fördröjas, om den som skall granskas tillämpar förhållningstaktik.

Förordnande att utföra taxeringsrevision hos åkeriägaren X meddelades 1971.10.12. Av vederbörande granskningsmans noteringar framgår hur X förebärande olika skäl inte tillhandahållit räkenskaperna. Vitesförelägganden som utsänts 1972.02.15 resp 02.29 återkom till länsstyrelsen utan att ha nått X. Först 1972.07.14 kunde vitesföreläggande om att ställa räkenskapshandlingar till förfogande delges X. Då vitesföreläggandet inte efterkoms utdömde LSR 1973.03.26 det försuttna vitet om 1 500 kr. X överklagade LSR:s beslut till KR under påståendet att hans revisor hade räkenskaperna. KR avslög besvären. Några räkenskapshandlingar hade 1973.11.23 fortfarande inte kommit granskningsmannen tillhanda.

En annan LS har lämnat följande praktiska exempel på förhållning sedan en första granskning blivit genomförd.

- 1971.10.04 Besök hos den skattskyldige (L). På grund av sjukdom och resor gavs inte tillfälle att gå igenom förslag till PM med honom.
- 1972.01.31 PM till L.
- 1972.02.15 L begärde och fick anstånd med svar på PM till 03.16.
- 02.28 Personligt besök på LS av L. Man kom överens om att utredning skulle lämnas senast 03.15.
- 03.15 Erinran mot PM (intyg på utgiftspost).
- 03.23 Tilläggspromemoria.
- 04.28 Ti-besvär.
- 06.01 Erinran mot besvären.
- 07.31 Intyg från huvuduppdragsgivaren.
- 08.15 Yttrande från granskningsmannen.
- 10.09 Svar Ti-besvär och eftertaxering.
- 10.30 Besök på LS av L och dennes medhjälpare. Avbröt för att anlita kvalificerad hjälp. Skulle komma med utförlig besvärsskrivelse.
- 11.07 L begärde muntlig förhandling i LSR. Vid muntlig förhandling lämnades nytt bokslut, varför ärendet bordlades. Underlaget för det nya bokslutet skulle omgående tillställas granskningsmannen.
Då underlaget inte inkom kallades L till muntlig förhandling av förberedande natur.
- 1973.05.03 L inställde sig med bokföringsmaterialet. Ärendet bordlades därför på nytt. Det inlämnade bokföringsmaterialet genomgicks av granskningsmannen och L:s medhjälpare gemensamt.
- 05.10 Yttrande från granskningsmannen.
- 05.15 Yttrande från Ti.
- 05.28 Erinringar från L.

Länsstyrelserna har anmodats lämna uppgift på antalet fall under åren 1970–1972, där skattskyldiga vid revision inte tillhandahållit räkenskaper för ett eller flera år. Därvid har det visat sig att antalet sådana fall under dessa år varit 456, 538 resp 878. De skäl för att inte tillhandahålla räkenskaperna som anförts har varit av de mest skiftande slag. Vanligast är att räkenskaper förklaras inte ha förts eller att sådana förts men kastats bort. Ett annat vanligt skäl är att räkenskaperna helt enkelt förkommit. Detta tycks vara vanligt i samband med bl a flyttning. De angivna siffrorna avser fall där ingen del av räkenskapsmaterialet företetts. Antalet fall där endast en del av räkenskapsmaterialet uppgetts saknas, såsom pärmar med t ex korrespondens eller fakturakopior, påstås vara flerdubbelt större.

Länsstyrelserna har också redogjort för hur man anser att rekvisiten ”grundad anledning”, ”väsentlig betydelse för taxering” samt ”synnerliga skäl” i handräkningslagens 1 § bör tolkas.

Grundad anledning. Det måste föreligga starka skäl för att den eftersökta handlingen överhuvudtaget existerar samt att handlingen finns tillgänglig hos den person, mot vilken handräkningsförfarandet riktas. Tillräckligt starka skäl för att anta att handlingen existerar har man i de fall, där den enligt t ex bokföringslagen skall finnas hos den, mot vilken revisionen

riktas. Rekvisitet är också uppfyllt i det fall då den, mot vilken revisionen riktas, erkänner sig inneha handlingen men vägrar att lämna ut den. En länsstyrelse har ansett sig kunna skönja en viss korrespondens mellan uttrycket "grundad anledning" i handräckningslagen och uttrycket "skälig omfattning" i 20 § TF. Språkligt anses begreppet "grundad anledning" vara att jämföras med "fulla skäl".

Väsentlig betydelse för taxering. En handling, som kan medföra att taxeringen blir likformig och rättvis enligt 1 § TF, måste enligt flera länsstyrelser vara av väsentlig betydelse även om handlingen inte förväntas medföra ändrad taxering till väsentligt belopp. Andra länsstyrelser anser tvärtom att ordet väsentlig i detta sammanhang får ses som motsats till "ringa", eftersom taxeringsprocessen är en beloppsprocess. Om någorlunda riktig taxering ändå anses kunna åsättas, föreligger därför enligt dessa länsstyrelser inte ifrågasättande förutsättning. En länsstyrelse har ansett, att allt räkenskapsmaterial som avses i 56 § 1 mom tredje stycket TF är av väsentlig betydelse för taxering.

Synnerliga skäl. Flertalet länsstyrelser menar, att uttrycket syftar på klara undantagssituationer och hänvisar till bl a 11 kap 28 § giftermålsbalken och 4 kap 1 § föräldrabalken, där samma rekvisit återfinns. Handlingen måste med andra ord vara oundgängligen nödvändig för revisionen. Vissa länsstyrelser anser, att rekvisitet är uppfyllt först då omständigheterna talar för att det rör sig om ett avsiktligt undanhållande, dvs då handlingens innehavare inte ger något godtagbart skäl för vägran att utlämna den. En LS finner att det föreligger synnerliga skäl, om handlingen kan väntas avslöja maskopi eller planerad kvalificerad skatteflykt. Andra länsstyrelser menar, att uttrycket får anses ha täckning när det gäller åtgöranden av typ vinstbolagstransaktioner, partredier, manipulationer med falska inköpsfakturor i syfte att åstadkomma negativ mervärdeskatteredovisning etc. Det har också framhållits, att uttrycket bör bedömas olika beroende på med vem man har att göra. Sålunda anses bokföringsmedhjälpare och annat biträde åt den granskade inte kunna göra anspråk på samma rättsskydd som tredje man.

Länsstyrelserna har vidare tillfrågats om antalet ärenden, där den granskade begärt att handling skall undantas från granskning enligt 7 § handräckningslagen eller 56 § 4 mom TF. Därvid har det visat sig, att endast två sådana fall förekommit i landet. I båda dessa fall ogillades talan.

Beslut om undantagande meddelas av LSR. Sådant beslut får överklagas, om det meddelats enligt 7 § handräckningslagen, men inte om det meddelats enligt 56 § 4 mom TF. Anledningen till denna distinktion synes vara — vilket antytts tidigare — att enligt handräckningslagen handlingen omhändertagits med tvång medan så inte är fallet enligt TF.

Länsstyrelserna har tillfrågats hur de ser på denna olikhet i besvärshand-
rätten. Många länsstyrelser menar att den är motiverad och bör bestå oförändrad, trots att den granskade genom att besvara sig enligt hand-

räkningsslagen kan förhålla revisionen. Denna olägenhet är emellertid av mindre betydelse, eftersom den omtvistade handlingen redan omhändertagits. Andra länsstyrelser anser, att besvär bör få föras även mot beslut enligt 56 § 4 mom TF. Enligt dem saknas anledning att skilja mellan beslut enligt handräkningslagen och beslut enligt TF i detta hänseende.

En LS har hävdad att ingetdera beslutet bör få överklagas och som motiv härför anfört följande.

Möjligheten till handlingns undantagande från taxeringsrevision är enligt 7 § handräkningslagen oinskränkt. Enligt 56 § 4 mom TF fordras däremot för att framställning om undantagande skall bifallas att "synnerliga skäl" föreligger utöver konstaterad tystnadsplikt. Denna skillnad i förfarandet framstår som sakligt ogrundad eftersom det är handlingen som sådan som skall skyddas för insyn, oberoende av de omständigheter under vilka den omhändertas. Den obegränsade möjligheten att i handräkningsfallet begära handlingns undantagande från taxeringsrevision och rätten att anföra särskilt besvär över sådant beslut torde vara en av de bestämmelser som bidrar till handräkningsinstitutets osmidighet och begränsade användning i det praktiska arbetet. Samma sekretesskydd för samma slags handlingar bör självklart upprätthållas. Om besvärsrätt stadgas bör den vara av samma omfattning i båda fallen. Man kan därvid diskutera behovet av besvärsrätt sett mot de praktiska olägenheter som givetvis skulle uppkomma även vid en begränsad sådan — särskilt i de rutinmässiga taxeringsrevisionsfallen. Besvärsrätt synes dock utan fara för något rättsskyddsintresse kunna avvaras. Man får ju bl a beakta att handlingar som överlämnas för taxeringsrevision endast får utlämnas till det begränsade antal personer som sysslar med materialet för utredning och bedömning av taxeringsfrågan.

Några avgöranden i RR finns inte beträffande handräkningslagen. Däremot har tolkningen av uttrycket "grundad anledning" vid ett tillfälle prövats av KR. Omständigheterna var följande.

Adjunkten A hade vid tre tillfällen köpt villatomt, som han låtit bygga och därefter omedelbart avyttra. Till följd härav hade han i envar av sina självdeklarationer 1968, 1969 och 1970 redovisat en mindre realisationsvinst. På begäran av RSV (kontrollavdelningen) att förete de verifikationer, kvitton, fakturor o dyl, som legat till grund för beräkning av vinsterna, svarade A att han inte kunde hitta detta material samt att det sannolikt förkommit vid flyttning. RSV förelade honom 1972.10.30 att vid vite av 3 000 kr inom tio dagar förete det efterfrågade materialet. Föreläggandet bestreds på angivna skäl. RSV:s granskningsman fick 11.16 vid telefonsamtal med A beskedet att denne alltjämt inte återfunnit räkenskaperna. På granskningsmannens fråga om han någon dag fick besöka A, svarade denne att han inte hade tid för besök på dagtid. Då granskningsmannen erbjöd sig att besöka A på kvällstid i bostaden, uppgav A att han på grund av sena och långvariga kundbesök inte heller kvällstid kunde ta emot granskningsmannen. RSV ansåg det vara ytterst osannolikt att A inte hade några som helst räkenskaper kvar beträffande de tre avyttrade fastigheterna och anhöll därför hos LSR om handräkning hos A.

LSR:s beslut: Då det av ingivna handlingar ej framgår att grundad anledning finns att antaga att A numera innehar men ej tillhandahåller handlingar som är av väsentlig betydelse för taxering eller för fastställande av skatt, beslutar LSR lämna RSV:s hemställan om handräkning utan bifall.

KR: Genom vad i målet framkommit finns grundad anledning antaga att A innehar men ej tillhandahåller handlingar som är av väsentlig betydelse för beräkning av realisationsvinst som uppkommit för honom vid avyttring av tre fastigheter. På grund härav och då föreläggande vid vite att tillhandahålla handlingarna inte efterkommits förordnar KR, med ändring av LSR:s beslut, att handräckning får företas för eftersökande och omhändertagande hos A av ifrågakvarande handlingar.

Länsstyrelserna har vidare tillfrågats hur de ser på behovet av åtgärder för att säkra bevisning i skatteprocessen. De synpunkter, som därvid kommit fram, kan sammanfattas enligt följande.

Erfarenheterna har enligt flera länsstyrelser visat att ett betydligt bättre underlag för revisionen erhålls, om åtgärder av typen husrannsakan och beslag tillgrips. Emellertid är polisens resurser inte tillräckliga för att tillgodose alla önskemål om ingripanden. Dessutom tar det ofta tid innan polisen kan ingripa. En rätt för granskningsmannen att själv företa tvångsåtgärder så snart han finner skäl därtill anses därför önskvärd. Denna rätt att agera bör finnas utan att man först måste misstänka brott. Med nuvarande regler har den skattskyldige stora möjligheter att undansticka handlingar av betydelse för taxeringen. Bestämmelserna bör utformas så att skattemyndigheterna under pågående revision omedelbart kan ta handlingar i beslag för att förhindra, att den skattskyldige förstör eller undanskaffar handlingarna. Handräckningslagen ger inte möjlighet att med nödig skyndsamhet omhänderta bevismaterialet. Vid revisionstillfällen uppkommer ibland frågan huruvida allt material tillhandahållits. I vissa fall kan granskningsmannen därvid se, att fler pärmar eller andra handlingar finns kvar på det utrymme, varifrån de handlingar han fått ta del av hämtats. Han har då ingen rätt att själv se efter om även det övriga utgör sådant material som borde omfattas av granskningen. Detta är en brist. Redan före handräckningslagens tillkomst hade tvångsmedlet vite visat sig otillräckligt. Handräckningslagen har emellertid inte kommit att utnyttjas i den omfattning som väntades. Detta anses bli bero på att lagen är omständlig att tillämpa.

Länsstyrelserna har angett särskilda synpunkter på utformningen av materiella bestämmelser för att säkra bevisning i skatteprocessen. Bland de förslag som framförts kan följande nämnas.

Man har ifrågasatt om inte de bestämmelser om säkerhetsåtgärder, som är möjliga i skattebrottsprocessen, skulle kunna utgöra mönster för en reformerad lagstiftning.

Bestämmelserna måste vidare kunna tillämpas utan alltför ingående materiell prövning. Det får regelmässigt anses föreligga fara i dröjsmål eftersom bestämmelserna kommer att riktas mot sådana skattskyldiga, som vid granskning omedelbart försöker undandra betydelsefullt material. Om tvångsåtgärderna skall bli effektiva måste de alltså kunna tillgripas omedelbart, för att inte förfela sin verkan. Man bör följaktligen ha enkla regler för tillämpningen.

Bestämmelserna bör kunna användas även i fall, då det inte är aktuellt med revision, men misstanke föreligger om att den skattskyldige kommer att avvika eller försvåra möjligheterna att fastställa en riktig taxering.

En metod kan vara att bygga upp lagstiftningen kring rekvisitet "då någon skäligen kan antas inneha och ej utlämna handling eller uppgift av betydelse för taxeringsbeslut". Det föreslås från annat håll att tvångsmedlen lämpligen endast bör få tillgripas mot den skattskyldige under förutsättning att det föreligger viss sannolikhet för att den skattskyldige innehar handling som har betydelse för taxeringsbeslutet, dvs att man skall "skäligen kunna anta . . .". Ett allmänt önskemål är att bestämmelserna utformas så att de kan tillämpas mycket snabbt och utan att den skattskyldige förvarnas.

Svårigheterna anses vara att finna en acceptabel kompromiss mellan kraven på effektivitet från det allmännas sida och den skattskyldiges anspråk på rättssäkerhet. Granskningsmannen bör inte utrustas med polisbefogenheter. Det är tillräckligt om han ges möjlighet att koppla in polis/åklagare/kronofogdemyndighet även i fall där misstanke om brott mot SkBL inte finns men väl sådana omständigheter föreligger som att inkomster kan misstänkas ha undandragits, att samtliga räkenskaper inte företetts eller att de företedda räkenskaperna är undermåliga. Ett ingripande från någon av de angivna myndigheterna måste i sådana fall kunna ske med ytterst kort varsel. Den omständigheten att den skattskyldige motsätter sig beslag, bör inte hindra beslaget. I sådant fall kan bevismaterialet i den skattskyldiges närvaro förseglas i paket och medtas av polis för att av denne förvaras intill dess domstol meddelat slutligt beslut. För att tillgodose kravet i 56 § 3 mom TF att handlingar, som överlämnats för revision skall återställas så fort ske kan, bör en bestämmelse finnas om rätt för granskningsmannen att göra avskrift eller ta fotokopia av räkenskapshandling, som behöver granskas ytterligare.

En av förutsättningarna för att tvångsmedel skall få tillgripas bör enligt några länsstyrelser vara, att det skäligen kan antas att taxeringen blivit för låg. För att husrannsakan skall få äga rum kan det dessutom vara lämpligt att en beloppsgräns fixeras, menar en annan LS.

Ett par länsstyrelser har föreslagit att reseförbud införs som ett tvångsmedel för att säkerställa bevisning.

Även på utformningen av de processuella bestämmelserna har länsstyrelserna anlagt synpunkter. Därvid har anförts följande.

Regler bör finnas som möjliggör prövning av saken i högre instans. Beslutet om tvångsmedel bör dock träda i kraft omedelbart. Vidare bör bestämmelser om undantagande av sekretesskyddade handlingar finnas på samma sätt som gäller enligt den nuvarande handräckningslagen.

Även en reformerad lagstiftning kräver regler om vem som är behörig att fatta beslut om tvångsmedel. Beslutet bör avfattas skriftligt, vari skälen för beslutet redovisas och även andra omständigheter till grund för beslutet antecknas. Interimistiska beslut skall kunna fattas om det föreligger fara i dröjsmål. Det fordras också föreskrifter om vem som får fatta sådana beslut. Man framför vidare förslag att interimistiska beslut som inte meddelats av rätten skall underställas denna inom fem dagar i likhet med vad som gäller om tvångsåtgärder vid förundersökning i brottmål. Eftersom åtgärderna kräver ett skyndsamt beslut, anses det lämpligt att det processuella förfarandet görs så summariskt som möjligt.

Det framhålls vidare, att beslut om tvångsmedel bör få fattas utan den skattskyldiges hörande. Befogenheten att meddela provisoriskt beslut kan enligt fleras mening läggas hos skattechefen. I fråga om beslag anses dock beslutanderätten kunna anförtros granskningsmannen. Sådant beslut skall emellertid, om den skattskyldige begär det, underställas skatterättsens prövning. Vissa minimitider bör därvid anges för handläggningen.

Det har i sammanhanget helt allmänt framhållits, att det förhållandet att handräkningslagen knappast kommit till användning utgör ett klart bevis för att rättssäkerheten överdrivits på bekostnad av effektiviteten.

På frågan hos vem beslutanderätten bör läggas, för den händelse bestämmelser införs om provisoriska beslut om säkerhetsåtgärder, har 15 av landets 24 länsstyrelser angett skattechefen. Flera länsstyrelser har därjämte föreslagit rätt för skattechefen att delegera den ifrågasvarande beslutanderätten till cheferna för revisions-, taxerings- och mervärdeskatteenheter. Ett par länsstyrelser har ansett, att taxeringsrevisor eller taxeringsintendent kan ges befogenhet att fatta provisoriskt beslut med skyldighet för denne att underställa beslutet LSR:s prövning. Ärenden av detta slag anses kunna handläggas som enmansmål. En del länsstyrelser har däremot ansett, att interimistiska beslut skall fattas av LSR eller av dess ordförande. En LS har förkastat en sådan uppläggning med tanke på att den skattskyldige då skulle kunna ifrågasätta rättens opartiskhet vid en eventuell efterföljande taxeringsprocess.

I fråga om de förutsättningar, som bör föreligga för att ett intermistiskt beslut skall få meddelas, har många förslag lämnats.

Huvudförutsättningen anses böra vara, att det föreligger fara i dröjsmål. Detta anses vara fallet om det finns en uppenbar risk för att för granskningen väsentligt material förstörs, undanskaffas eller förvanskas. Ytterligare förutsättningar är att räkenskaper inte företetts trots anmaning, att företett räkenskapsmaterial uppenbarligen inte är komplett eller att räkenskaperna eljest är ytterst bristfälliga. Det bör vidare ha framkommit omständigheter, som talar för att avlämnad deklaration är felaktig samt att det handlar om ett något så när stort belopp. Det har betonats, att bestämmelserna och förutsättningarna för fattande av interimistiska beslut måste vara omgärdade med betydande rättssäkerhetsgarantier.

Vissa länsstyrelser erinrar om att polismyndighet kan kopplas in för att biträda vid granskningsmannens besök hos den som skall granskas. Polisens möjligheter att utan omgång kunna företa straffprocessuella tvångsåtgärder såsom husrannsakan, beslag och kroppsvisitation anses vara till stor hjälp vid granskning hos den som är ovillig att medverka. Men användbarheten begränsas av det förhållandet att skattechefen i länet dessförinnan måste göra en anmälan om misstänkt brott (43 § TK). Under åren 1970–1972 har i landet polis och åklagare på detta sätt kopplats in vid granskningar i cirka 200 ärenden. Ungefär en tredjedel av dessa har avsett fall där granskningsmannen tillsammans med polis helt oanmälda besökt den som skolat granskas. Flertalet av de fall, där polis eller åklagare medverkat, har lett till att tvångs- och säkerhetsåtgärder

såsom husrannsakan, beslag, skingringsförbud, kvarstad och reseförbud satts in.

På frågan hur man inom länsstyrelserna ser på samarbetet med polis/åklagarmyndighet vid beskattningskontroll har samtliga länsstyrelser svarat, att de anser sådant samarbete vara värdefullt. Värdet av polisens åtgärder ligger bl a i, att de kan insättas snabbt och effektivt. Dessutom kan medverkan utan svårighet erhållas från polismyndigheter i andra delar av landet och även i utlandet genom Interpol.

Länsstyrelserna efterlyser i detta sammanhang centralt utarbetade anvisningar om hur samarbetet bör skötas. Man anser nämligen, att behovet av samarbete kommer att bestå och kanske rentav öka i händelse utökade möjligheter till tvångsåtgärder införs, eftersom husrannsakan och beslag enligt vissa länsstyrelsers mening knappast kan genomföras effektivt utan medverkan av polis/åklagare. Ett utbrett önskemål är att det inom polisen inrättas särskilda tjänster utanför den vanliga poliskarriären för personer med erfarenhet av bokföring och taxering.

Bland övriga synpunkter som länsstyrelserna anlagt på frågor i anslutning till den nuvarande handräckningslagen kan bl a följande nämnas.

En LS anser det angeläget att skapa möjligheter för handräckning mot skattskyldiga utan att beslut om revision har meddelats. Beskattningsmyndigheterna bör nämligen enligt denna LS allmänt ha en möjlighet att tillgripa tvångsmedel med funktioner liknande de straffprocessuella tvångsmedlen för att säkerställa uppdagade bevis och få fram nya bevis. Den enda åtgärd som f n kan vidtas mot skattskyldiga, som uppger sig sakna räkenskaper, är att anmäla dem för försvårande av skattekontroll enligt 10 § SkBL. Huruvida en skattskyldig, som t ex uppger att hustrun eller någon anställd städat bort räkenskaperna, kommer att kunna dömas enligt detta lagrum torde dock f n få anses vara en öppen fråga. Mot en sådan skattskyldig finns sålunda inga effektiva medel.

Bestämmelserna om påföljd för försvårande av skattekontroll har varit i kraft en förhållandevis kort tid. Länsstyrelserna framhåller att man därför saknar erfarenhet om huruvida dessa bestämmelser kan påverka möjligheten att få fram revisionsmaterial. Om praxis utvecklar sig i den riktningen, att påföljden för försvårande av skattekontroll för de skattskyldiga framstår som ringa i förhållande till den skatt som kan bli debiterad om räkenskaperna tillhandahålls för revision, så förefaller det naturligt att den skattskyldige väljer den påföljd som är lindrigast. Det är oklart vilken grad av intensitet åklagarmyndigheten kommer att nedlägga på att utreda om räkenskaper faktiskt inte förts eller förstörts. En LS anser, att uppgifter om att räkenskaper på olika sätt förkommit borde, där så anses nödvändigt, få bekräftas inför LSR under sanningsförsäkran. I nuvarande läge framstår det som alltför lätt att lämna en sådan uppgift, som inte kan kontrolleras.

4.2 Kronofogdeenkäten

Kronofogdemyndigheternas erfarenhet av handräckningslagen är obetydlig, eftersom länsstyrelserna/skatterätterna inte begagnat sig av lagen i mer än ett fåtal fall. Det är sålunda bara sex av de tillfrågade kronofogdemyndigheterna som överhuvud haft att tillämpa handräckningslagen, och antalet fall som dessa myndigheter kan erinra sig uppgår för de tolv år, som lagen funnits, till sammanlagt sju. Av dessa fall har fem lett till åsyftat resultat, dvs att eftersökta handlingar påträffats. Några fall, där framställning gjorts enligt 7 § i lagen, kan myndigheterna i fråga inte erinra sig.

På frågan hos vem rätten att fatta interimistiskt beslut om tvångsmedel bör läggas, har ungefär hälften av de tillfrågade kronofogdemyndigheterna svarat LSR eller ordförande i LSR. Flera av dessa kronofogdemyndigheter har emellertid som alternativ härtill föreslagit skattechefen eller vederbörande taxeringsintendent. I något fall har föreslagits taxeringsmyndigheten. Ett annat förslag är att beslutanderätten läggs hos chefen för den granskande enheten eller hos vederbörande granskningsman. Det har påpekats, att den som drabbas av beslutet i dessa fall skall kunna påkalla LSR:s prövning. Det har allmänt framhållits att beslutanderätten bör ligga, där erforderlig utredning lättast och säkrast kan frambringas samt där kraven på rättssäkerhet och likformighet i bedömningen kan uppfyllas.

Kronofogdemyndigheterna har också ombetts att anlägga synpunkter på utformningen av bestämmelser i ämnet. Därvid har behovet av klara och inte alltför kringskurna och omständliga regler påtalats. Det har vidare ansetts logiskt riktigt att införa effektivare regler för granskningen, sedan lagstiftningen numera — efter införandet av SkBL — ser allvarigare på skattebrott. Straffprocessens regler om beslag och husrannsakan anses böra användas som förebild. Reglerna bör vidare, påpekas det, utformas så att de ger möjlighet att efterforska och omhändertaga bevismaterial även hos annan än den skatt- eller avgiftsskyldige.

De flesta kronofogdemyndigheterna har föreslagit att de själva skall verkställa beslut om tvångsåtgärd. Som skäl härför har anförts, att det handlar om ett exekutivt förfarande och att kronofogdemyndighet har bäst förutsättningar att genomföra ett sådant. Andra har föreslagit vederbörande taxerings- och avgiftsmyndighet, eftersom dessa är väl insatta i det speciella fallet och vet vilken bevisning som bör säkerställas. Dessutom anses det att behovet av skyndsamhet skulle främjas om verkställigheten förlades till dessa myndigheter. Andra kronofogdemyndigheter åter menar att verkställigheten borde läggas på polisen, som ju handhar eventuell brottsutredning. Polisen äger stor erfarenhet av räkenskapsmaterial och den erfarenheten anses kunna komma väl till pass i sammanhanget. Dessutom har framhållits, att polisen ju har vana vid att säkerställa bevisning i brottmål. Vissa kronofogdemyndigheter har föreslagit granskningsmannen eller kronofogdemyndigheten med biträde av polis.

I fråga om formerna för handläggningen och verkställigheten av beslut

om tvångsmedel har framhållits, att ärende om tvångsmedel bör behandlas med förtur samt genomföras skyndsamt och utan föregående under rättelse. En kronofogdemyndighet har ansett, att den som verkställer granskningen bör utrustas med samma befogenheter som tillkommer polisman enligt 27 kap 4 § RB.

5 Allmän motivering

5.1 Reformbehov

5.1.1 Allmänt

Utredningen skall enligt direktiven göra en översyn av olika typer av säkerhetsåtgärder inom skatte- och avgiftssystemet. Uppdraget omfattar inte bara föreskrifter som direkt tar sikte på det allmännas fordringar utan även bestämmelser i syfte att stärka kontrollmöjligheterna i beskattningsförfarandet. Med hänsyn härtill har utredningen funnit det lämpligt att genomföra uppdraget i etapper. Frågan om tvångsmedel för att säkra bevisningen har därvid getts förtur med hänsyn till att behovet av reformerad lagstiftning i detta avseende får anses vara särskilt starkt markerat.

Som framgått av det föregående finns möjlighet att använda vite och i vissa fall handräckningslagens "eftersökande" och "omhändertagande" av räkenskaper och andra handlingar för att förmå uppgiftsskyldiga att till myndigheterna lämna ut bevismaterial av betydelse för skatte- och avgiftsprocessen. Av de undersökningar som utredningen gjort framgår emellertid att dessa institut inte fyller sin funktion på ett tillfredsställande sätt.

Vitesföreläggande har ett begränsat användningsområde. Det kan tillgripas endast när det finns något så när starka skäl anta att den som föreläggandet riktas mot verkligen innehar den efterfrågade handlingen. Vite är således i regel inte användbart när den uppgiftsskyldige uppger att handlingarna kommit bort eller överhuvudtaget inte har upprättats. Dessutom är vitesbeloppet maximerat till 5 000 kr. Genom dessa begränsningar är vitesinstitutet inte effektivt i fall där en betydande höjning av skatten eller avgiften skulle aktualiseras, om den efterfrågade uppgiften lämnades. I en sådan situation kan den uppgiftsskyldige föredra att erlagga vitet framför att drabbas av höjningen.

Utredningen har planerat arbetet så att frågan om en ändamålsenlig utformning av vitesinstitutet tills vidare får anstå.

Av redogörelsen i kapitel 4 framgår, att det årliga antalet offensiva taxeringsrevisioner – besvärrevisioner är av mindre intresse i detta sammanhang – är ringa i förhållande till antalet skattskyldiga med verksamhet, som motiverar en mer ingående granskning. Med hänsyn till

att denna grupp skattskyldiga blir allt större, borde antalet revisioner efter hand öka. Så synes emellertid inte vara fallet. Önskvärt är att revisioner eller liknande granskningar kan göras så ofta, att de för den enskilde framstod som naturligt återkommande uttryck för myndigheternas kontrollverksamhet.

Det bör här även erinras om att jordbrukarna nyligen ålagts att successivt övergå till bokföringsmässig redovisning. Härigenom kommer inom ett par år antalet skattskyldiga som deklarerar sina inkomster på grundval av räkenskaper att uppgå till över en halv miljon. Kontrollen inom området för arbetsgivaravgifterna, vilka avgifter fått en allt större betydelse för samhällsekonomin bör dessutom enligt många mening intensifieras. Redan detta medför krav på ökad effektivitet i kontrollverksamheten.

På senare år har åtgärder för att obehörigen undgå beskattning ökat i antal. Sådana illojala förfaranden har dessutom blivit allt svårare att upptäcka med ledning av de skatt- och avgiftsskyldigas primäravgifter. Det är inte bara här i landet man upplever detta. Förhållandet är detsamma i de flesta industriländer. Som framgått av redogörelsen för utländsk rätt (kap 3) har detta på sina håll föranlett särskild lagstiftning som torde tillvarata det allmännas intresse på ett bättre sätt än det regelsystem vi finna i vårt land.

Om en skattskyldig praktiserar ett förfarande, som är tveklaktigt ur skatterättslig synvinkel, ligger det i sakens natur att han är obenägen att för kontrolltillhandahålla det bakomliggande materialet av korrespondens, fakturor och avtal. I en sådan situation föredrar han ofta att bli skönstaxerad eller ådömd vite i stället för att lämna ut materialet ifråga.

Den möjlighet som står myndigheterna till buds i ett sådant fall är att med tillämpning av handräckningslagen eftersöka och eventuellt omhändertaga materialet hos den uppgiftsskyldige. Inhämtade uppgifter, *bilaga 2*, visar emellertid att skattskyldiga påfallande ofta vid revision uppger sig helt eller delvis sakna det efterfrågade räkenskapsmaterialet. Man kan anta att i flera av de fall, där räkenskaperna anges vara förkomna, dessa finns i behåll.

De redovisade förhållandena visar att det krävs ett kontrollsystem som är snabbt och effektivt samt dessutom ger möjlighet till högre granskningsfrekvens än det nuvarande systemet. Ett steg i den riktningen bör rimligen vara att skapa en lagstiftning för hela skatte- och avgiftsområdet, som gör det lättare för myndigheterna att få tillgång till grundmaterial för fastställande av skatter, tullar och avgifter.

I det följande redogörs först i korthet för den enskildes författningsskyldighet att genom egna uppgifter medverka till att skatter och avgifter påförs med rätta belopp (uppgiftsskyldigheten), för myndigheternas författningsskyldigheter att kontrollera de uppgifter som lämnats (kontrollmöjligheterna) och för de medel myndigheterna har till sitt förfogande för att själva kunna inhämta felande uppgifter. En utförligare beskrivning finns i kap 2.

5.1.2 Uppgiftsskyldighet och kontroll

Underlaget för fastställande av såväl skatt och tull som avgift är i första hand den uppgiftsskyldiges egna uppgifter. Myndigheterna skall därvid utgå från att lämnade sakuppgifter är riktiga. Uppgifterna lämnas oftast skriftligt i form av en deklaration eller liknande handling.

Uppgiftsskyldigheten är utförligast reglerad i TF. Inom TF är uppgiftsskyldigheten skiftande för olika inkomstslag. Särskilt utförliga uppgifter begärs i fråga om inkomst av tjänst medan kravet på primäruppgifter är betydligt mindre i exempelvis förvärvskällorna jordbruk och rörelse. Detta är i första hand betingat av att antalet transaktioner i dessa förvärvskällor regelmässigt är mycket omfattande. Dessa kan därför inte redovisas på annat sätt i deklarationen än genom utdrag ur den bakomliggande bokföringen, vilka helt naturligt måste bli av summarisk natur.

Den kontroll som i efterhand sker på den direkta skattens område enligt TF förekommer i form av sk eftergranskning av deklaration, som länsstyrelsernas taxeringsenheter utför, och genom taxeringsrevision. Eftergranskning, som är ett förhållandevis formlost förfarande, avser främst kontroll av att taxeringsnämnderna uppmärksammat eventuella brister och fel i deklarationerna. Taxeringsrevision innebär en mer fullständig granskning av såväl deklarationer som bakomliggande räkenskapsmaterial. Revisionen förutsätter en frivillig medverkan från den enskildes sida. I fall där den enskilde helt eller delvis vägrar medverka och där vitesföreläggande misslyckats eller bedöms som meningslöst, kan handräckningslagen bli tillämplig.

Den primära uppgiftsskyldigheten enligt MF har summarisk karaktär. Mervärdeskatt beräknas nämligen med stöd av deklarationer, som skall innehålla endast summan ingående och utgående skatt samt omsättningen under beskattningsperioden. Deklarationen innefattar alltså bara material för en matematisk kontroll av lämnade sifferuppgifter och ger därför inte underlag för en egentlig kontroll av beskattningsunderlagets riktighet. Efterkontroll enligt MF sker i form av sk skatterevision, som i allt väsentligt utformats enligt samma principer som taxeringsrevision.

Deklarationsuppgifterna i fråga om punktskatter varierar till sin omfattning. För vissa av dessa skatter skall lämnas endast några få summariska uppgifter om omsättning m m medan det för andra krävs utförligare redovisning, som dock även den får anses ha summarisk karaktär. Reglerna om kontroll av punktskatter finns i 9–11 §§ FF. Enligt dessa skall skattskyldig tillhandahålla även varuprov för granskning. I övrigt ger reglerna samma rätt åt granskningsmyndigheten som enligt TF gäller vid taxeringsrevision. JRF hänvisar i berörda hänseende till FF.

Tulldeklaration skall lämnas enligt TL. De i TL angivna reglerna gäller i vissa fall även förfarandet på fiskeregleringens område. Reglerna om tullverkets kontrollverksamhet i 35–38 §§ TL är utformade på ungefär samma sätt som motsvarande bestämmelser i FF. Dessutom finns föreskrifter för kontrollverksamheten i 50–71 §§ tullstadgan. Enligt

dessa äger tjänsteman vid tullverket bli hålla kvar fordon och gods vid gränstation samt för stickprovskontroll gå igenom resandes bagage. Tulltjänsteman får undersöka och försegla eller låsa utrymme på transportmedel som står under kontroll. Han får undersöka område för frihamn, tullupplag, tullager, flygplats och banort i gränssort samt lokal inom sådant område. Tulltjänsteman får för tillfällig förvaring ta hand om vara som står under tullkontroll samt försegla sådan vara. Dessa tvångsmedel äger tulltjänsteman tillgripa utan särskilt beslut från överordnad så snart han finner det påkallat från kontrollsynpunkt. Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet inte efterkommer anmaning eller begäran av tulltjänsteman vid dennes kontroll får dömas till böter. Dessa kontrollmöjligheter, som tullverket av ålder har haft till sitt förfogande, är sålunda betydligt mer ingripande än dem som tjänstemän äger använda vid kontroll på skatte- och avgiftsområdet i övrigt.

Bestämmelser om uppgiftsskyldighet finns vidare i UF, SjöF och AVGF. I vissa fall skall uppgifterna lämnas på mer formbundet sätt. Författningarna har även föreskrifter om skyldighet för bl a arbetsgivare att tillhandahålla visst räkenskapsmaterial för kontroll. Dessa bestämmelser saknar emellertid den detaljreglering som finns i TF.

5.1.3 *Synpunkter på handräckningslagen*

För att skatter och avgifter skall kunna bestämmas på ett riktigt och likformigt sätt fordras att grundmaterialet för uppgiftsskyldigheten skall vara åtkomligt för granskning. Det är därför nödvändigt med föreskrifter, som gör det möjligt för myndigheterna att få tillgång till handlingar m m, som den granskade inte frivilligt lämnar från sig. Handräckningslagen avser att tillgodose detta.

Handräckningslagen innebar ett väsentligt nytänkande i förhållande till äldre lagstiftning. Genom lagen har beskattningsmyndigheterna erhållit 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. I utredningens direktiv har handräckningslagen kritiserats som alltför omständlig för sitt ändamål. Genom de rundfrågningar, som gjorts hos länsstyrelserna och vissa kronofogdemyndigheter och redovisats i det föregående (kap 4), har utredningen fått bekräftat att handräckningslagens regler varit ineffektiva och alltför svåra att hantera. Detta har varit anledningen till att lagen ytterst sällan tillämpats. Den har sålunda kommit till användning endast ett tiotal gånger sedan den trädde i kraft för drygt tolv år sedan.

För handräckning enligt handräckningslagen föreskrivs ett ganska omständligt förfarande. Bli på grund härav får en användning av lagen den följd, att den skatt- eller avgiftsskyldige hinner bli

varnad och kan undanröja det relevanta bevismaterialet innan handräckning sker. Detta bör ses mot bakgrund av att ett betydande antal av de skattskyldiga, som varit föremål för taxeringsrevision enligt TF, sagt sig sakna räkenskapshandlingar helt eller delvis (jfr bil 1 och 2).

Den kanske väsentligaste orsaken till att handräckningslagen används så sällan är enligt utredningens uppfattning emellertid att den enda åtgärd som lagen ställer till myndigheternas förfogande är eftersökande av bevismaterial i den granskades lokaler och privata bostad utan några egentliga begränsningar. Mindre ingripande ehuru lika påkallade åtgärder ger lagen inte anvisning på. En naturlig följd av detta förhållande har därför blivit att villkoren för beslut och verkställighet utformats så att de inte kan uppfyllas i åtskilliga fall, där användningen av processuella tvångsmedel av mer begränsad karaktär egentligen är motiverad.

Enligt handräckningslagen beslutar LSR om handräckning. Detta medför vissa olägenheter. Eftersom de situationer, där handräckning aktualiseras, i regel fordrar ett snabbt ingripande om syftet med åtgärden inte skall förfelas, är det viktigt att handräckning kan beslutas och verkställas utan dröjsmål. Snabbheten går ofta förlorad med nuvarande ordning för beslut.

Den som begär handräckning skall enligt lagen visa, att det finns grundad anledning anta att viss handling finns hos den som handräckningen skall riktas mot och att denne inte tillhandahåller handlingen. Dessutom måste handlingen ifråga vara av väsentlig betydelse för taxering eller för fastställande av skatt. Vidare skall i normalfallet ett resultatlöst vitesföreläggande ha föregått ansökningen.

Den bevisbörda som lagen lägger på granskningsmyndigheten är alltför omfattande. Uttrycket "grundad anledning" innebär ett betydande krav på sannolikhet, vilket kan vara svårt att uppfylla ifråga 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. Om en handling är av väsentlig betydelse för taxering eller för fastställande av skatt kan normalt inte avgöras förrän den har företetts och ställts samman med övrigt material vid granskningen. Vanligtvis är ju granskningsmannen ute efter handlingar, om vars betydelse för granskningen han inte kan uttala sig med säkerhet förrän i ett senare skede av revisionen.

Vitesföreläggande skall föregå ansökningen till LSR, om inte föreläggande uppenbarligen skulle vara utan gagn eller fara är i dröjsmål. I flertalet av de fall, där handräckningslagen behöver användas, finns risk för att den uppgiftsskyldige söker förhålla 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 granskade. Kravet att vite skall föregå ansökningen verkar åt motsatt håll.

Genom vitet görs nämligen den uppgiftsskyldige uppmärksam på att handräckning kan vara förestående och han ges därigenom möjlighet att vidta de motåtgärder han anser lämpliga.

Handräckningslagen ger även möjlighet att eftersöka och omhänderta handlingar hos tredje man. Därvid måste förutom de angivna förutsättningarna även synnerliga skäl för förfarandet föreligga.

5.1.4 *Sammanfattning*

Den lämnade redogörelsen har visat, att myndigheternas kontrollmöjligheter enligt de skilda skatte-, tull- och avgiftsförfattningarna inte är enhetliga. Kontrollen enligt TF och MF är reglerad på ett formbundet sätt medan så inte är fallet beträffande övrig kontrollverksamhet. Granskningsmyndigheten ges i vissa fall rätt till tillträde till den granskades lokaler men inte i andra fall. Även i fråga om omfattningen av det material som den granskade har att lämna ifrån sig för kontroll skiljer det sig mellan författningarna. Detta måste anses som otillfredsställande inte minst med tanke på att tillgängliga personalresurser kommer att kräva en ökande samordning av granskningsverksamheten inom olika sektorer av skatte- och avgiftssystemet.

En enhetlig lagstiftning om skatte- och avgiftskontrollen bör därför enligt utredningens uppfattning övervägas. I denna skulle bestämmelser om handräckning med fördel kunna infogas som ett särskilt avsnitt. Likaså borde reglerna om vite överföras till en sådan lag.

Den föregående framställningen torde vidare ha klargjort behovet av att tjänstemän inom skatte- och avgiftsförvaltningen utrustas med särskilda befogenheter i vissa fall. Dessa tjänstemän skulle bl a kunna få rätt att i särskilda situationer besluta om användning av processuella säkerhetsåtgärder. I detta sammanhang kan erinras om att tullverkets tjänstemän sedan länge har polisiära befogenheter, nämligen om brottsmisstanke föreligger. Detta ger bl a tulltjänstemännen rätt att hålla formella förhör i saken. Granskningsmän inom skatte- och avgiftsförvaltningen i övrigt har däremot inga möjligheter till förhör av detta slag. Det får anses utgöra en brist i nuvarande lagstiftning. I Västtyskland har man sedan länge vid beskattningsmyndigheterna speciella tjänstemän med polisiära befogenheter. De sysslar med sk skattespaning (Steuerfahndung). Även om det västtyska kontrollsystemet i detta avseende kanske inte i sin helhet är lämpligt för våra förhållanden, förtjänar det dock att undersökas närmare.

Utredningen har genom dessa sammanfattande synpunkter velat påpeka att bristerna på förevarande område torde vara mer uttalade än vad som framgår av den redovisade kritiken. Reformarbetet är emellertid i åtskilliga avseende komplicerat och kräver noggranna överväganden. Enligt utredningens uppfattning är det därför lämpligt att arbetet bedrivs successivt och att förtur ges åt de mest angelägna uppgifterna. Den grundläggande principen bör vara att den nya lagstiftningen blir generell för skatte-, tull- och avgiftsområdet. Såsom inledningsvis nämnts har

utredningen valt att i första hand lägga fram förslag som syftar till att avhjälpa bristerna i 1961 års handräckningslag.

5.2 Reformförslag

5.2.1 Allmänt

En omständighet, som enligt utredningens mening har väsentlig betydelse vid lagstiftning av den typ det här är fråga om, är att det allmänna i beskattningssammanhang befinner sig i underläge i flera avseenden. I sin fiskala funktion kan staten tex inte som andra borgenärer välja varje enskild gäldenär. Ändå saknar myndigheterna f n många av de medel att säkra betalningsanspråk som tillkommer borgenärer i ett vanligt fordringsförhållande. En bättre balans kan enligt utredningens uppfattning uppnås endast genom att myndigheterna ges möjlighet att använda processuella tvångsmedel och andra typer av säkerhetsåtgärder, som är avpassade för beskattningsförfarandet.

Detta behov av effektiva säkerhetsåtgärder får emellertid inte tillgodoses utan att hänsyn tas till den enskildes i sammanhanget befogade privata intressen. Det ligger å andra sidan i sakens natur att användning av tvångsmedel och andra typer av säkerhetsåtgärder alltid utgör ett visst intrång sett ur den enskildes synvinkel.

Utredningen vill med dessa allmänt hållna uttalanden erinra om den i flera hänseenden svåra avvägning som i föreliggande lagstiftningsfråga måste göras mellan kravet på ett effektivt granskningsystem och den enskildes behov av skydd mot opåkallade ingripanden.

I det föregående har konstaterats att handräckningslagen behöver ändras i flera avseenden. Till inte oväsentlig del handlar det om ändringar av teknisk natur. De tidigare redovisade undersökningarna av den nuvarande lagens tillämpning och den kritik som från olika håll riktats mot lagens utformning visar emellertid att även ändringar av mer genomgripande art än rent tekniska är påkallade.

En grundläggande fråga är om reformförslagen kan eller bör inarbetas i handräckningslagen eller få sin plats i en helt ny lag. Övervägande skäl talar för den senare lösningen. Främst beror detta på att de ändringar som bör företas i vissa avseenden skiljer sig från nuvarande lagstiftning i så avsevärd mån att handräckningslagens disposition inte kan behållas. Utredningen har därför beslutat utarbeta förslag till en ny lag som avses ersätta handräckningslagen. Vissa ändringar bör också göras i kontrollföreskrifterna i TF m fl centrala författningar inom skatte- och avgiftsområdet. Ändringarna avser att skapa större enhetlighet i kontrollmöjligheterna.

I sammanhanget bör framhållas att det finns behov av fler ändringar beträffande de grundläggande granskningsföreskrifterna i olika författningar än de som nu läggs fram, om full enhetlighet mellan myndigheternas rättsliga befogenheter i kontrollsammanhang skall uppnås. Dessa befogenheter är nämligen – vilket tidigare påpekats i detta kapitel – f n

högst skiftande, vilket måste anses vara till förfång för en effektiv och över hela fältet samordnad granskningsverksamhet.

5.2.2 *Riktlinjer för en reformerad lagstiftning*

Handräckningslagen var vid sin tillkomst främst avsedd att komma till användning vid taxeringsrevision enligt TF och AVF. Dessutom gällde den från början även vid granskning enligt FF samt kontroll enligt UF och AVGF. Senare har skatterevision enligt MF och kupongskatteförordningen samt kontroll enligt SjöF inbegripits i lagens tillämpningsområde.

Enligt utredningens uppfattning finns det inte någon anledning att beträffande vissa skatter begränsa användningen av "bevisningsåtgärder" till mer formbundna kontrollförfaranden såsom taxeringsrevision och liknande. Praktiska skäl — inte minst det angelägna i att de olika statliga kontrollorganen har likartade befogenheter — talar i stället för att åtgärder av detta slag skall kunna tillämpas vid alla former av granskningsverksamhet oavsett vilken skatt, tull eller avgift det är fråga om. En förutsättning härför är dock att den reformerade lagstiftningen liksom handräckningslagen innehåller endast sk basregler. Myndigheternas befogenheter att använda bevisningsåtgärder blir då ytterst beroende av de föreskrifter om uppgiftsskyldighet och kontroll, som gäller för granskningen ifråga. Härigenom erhåller den enskilde ett fullt tillräckligt skydd mot opåkallade ingripanden samtidigt som myndigheterna ges bättre möjligheter att genomföra sina granskningar än vad f n är fallet.

Granskningsmyndigheterna måste såsom nyss framhållits ha möjlighet att tillgripa beviskrande åtgärder i alla de situationer, där sådana erfordras. Också den granskningsverksamhet som bedrivs av tullmyndigheterna och statens jordbruksnämnd bör därför inbegripas i den reformerade lagstiftningen. Bestämmelserna om uppgiftsskyldighet och kontroll inom dessa myndigheters områden ger klart vid handen att det också här finns behov av säkringsåtgärder. För tullmyndigheternas del har detta behov blivit ännu mer påtagligt genom det nya system för tulltaxering som gäller enligt TL.

Vissa skatter och avgifter bör lämnas utanför den nya lagens tillämpningsområde. Bland undantagen märks främst arvs- och gåvoskatterna. Detta beror på att granskningsbestämmelserna beträffande dessa skatter är så utformade att det inte finns något utrymme för säkringsåtgärder av det slag som det här är fråga om. Vidare kan uteslutas ett par punktskatter, som har ringa betydelse inom beskattningssystemet, nämligen skatt för vissa fettprodukter när dessa används för tillverkning av grädde m m. Inte heller finns det anledning att låta växtskyddsavgiften inbegripas i den reformerade lagstiftningen. Detsamma gäller givetvis beträffande sådana avgifter som det allmänna äger ta ut för olika offentliga tjänster.

I det föregående har utredningen framhållit att den kanske väsentligaste orsaken till att handräckningslagen används så sällan är att

handräckningsinstitutet inte differentierats i tillräcklig grad. För att åstadkomma ett snabbt och effektivt förfarande på området bör flera bevissäkringsåtgärder ställas till granskningsmyndigheternas förfogande samt villkoren för användning av dessa åtgärder utformas så att de kan tillämpas både var för sig och i kombination med varandra. Härigenom blir det på ett annat sätt än f n möjligt att bli redan på beslutsstadiet välja den åtgärd som är tillräcklig i det aktuella fallet. En sådan ordning skulle inte bara göra granskningsverksamheten effektivare utan också i det enskilda fallet skapa ett bättre skydd för den granskades befogade intressen.

En reformerad lagstiftning bör vidare klart ange att dess syfte är att ge eftertryck åt de rättigheter som granskningsmyndigheterna författningens enligt har i olika kontrollsammanhang. Det är därför enligt utredningens mening inte tillräckligt att lagen – i likhet med handräckningslagen – ger myndigheterna möjlighet att få fram "dolt" bevismaterial. Förutsättningarna för användning av bevissäkringsåtgärder bör utformas så att även redan känt material kan säkras för granskning, oavsett om materialet tillhandahållits eller inte.

De säkringsåtgärder som avses ersätta handräckningsinstitutet bör i huvudsak utformas enligt följande.

Till att börja med anser utredningen att institutet "omhändertagande" enligt handräckningslagen skall behållas i en reformerad lagstiftning. I normalfallet bör åtgärden verkställas på det sättet att myndigheten tar hand om det aktuella bevismaterialet, som innehavaren inte lämnar ifrån sig frivilligt. En sådan åtgärd kan i åtskilliga fall bli aktuell utan föregående "eftersökande". Något hinder för att konstruera omhändertagandet som ett självständigt institut finns således inte. Enligt utredningens mening bör det finnas en möjlighet för granskningsmyndighet att under vissa omständigheter få lämna kvar omhändertaget bevismaterial hos innehavaren om detta säkras mot obehöriga åtgärder. Därigenom skulle institutet på ett bättre sätt än förfarandet enligt handräckningslagen kunna anpassas till den aktuella situationen. Detta kan ske genom att bevismaterialet förvaras under sigill eller annan förslutning.

Det kanske vanligaste fallet där omhändertagande aktualiseras, är då den enskilde vägrar att lämna en viss räkenskapshandling eller annat bevismaterial ifrån sig. Vidare bör granskningsmyndigheten kunna tillgripa åtgärden när risk föreligger att bevismaterial kommer att undanhållas eller förvanskas. Om villkoren utformas efter nu angivna riktlinjer skulle de praktiska möjligheterna att använda omhändertagande utvidgas i förhållande till gällande rätt utan att fördenskull behöva vara knutna till eftersökande hos den granskade eller tredje man.

Utformas institutet omhändertagande på sätt som nu antytts, kan med all sannolikhet mer ingripande säkringsåtgärder i många fall undvikas. I linje med handräckningslagens bestämmelser bör naturligtvis endast sådant material som den uppgiftsskyldige enligt den aktuella granskningsförfattningen skall lämna ifrån sig kunna tas om hand av granskningsmyndigheten mot hans vilja. Härigenom beaktas den enskildes intresse och skapas en gräns mot polisiära förfaranden.

Den nyss angivna möjligheten för granskningsmyndigheten att under vissa omständigheter lämna kvar omhändertaget bevismaterial hos innehavaren, om detta kan säkerställas på något sätt, aktualiserar behovet av en ny typ av säkringsåtgärd. Åtgärden bör vara av det slaget att den kan användas dels i sådana fall där omhändertaget bevismaterial lämnas kvar hos innehavaren, dels för att säkra ett granskningsförfarande som av en eller annan anledning inte kan genomföras i ett sammanhang. Enligt utredningens mening bör den möjlighet att försegla transportmedel och förvar, som sedan länge stått till tullmyndigheternas förfogande, kunna tjäna som förebild vid utformningen av ett sådant institut.

Granskningsmyndigheterna bör kunna få tillgripa försegling som en temporär åtgärd i flera olika situationer. För det första skall försegling alltid kunna ske om bevismaterial, som myndigheterna omhändertagit mot innehavarens vilja, lämnas kvar på förrättningsplatsen. Vidare bör försegling få äga rum om granskningsmyndigheten vägras att söka efter bevismaterial hos den granskade eller annan person som förmodas inneha den granskades material. I detta senare fall bör även andra omständigheter föreligga för att försegling skall få tillgripas. Myndigheten måste skäligen kunna anta att bevismaterial, som den enskilde författningsenligt har att lämna ifrån sig, finns hos honom. Dessutom bör fordras att det föreligger risk för att bevismaterialet ifråga i annat fall kommer att undanhållas eller förvanskas. Ett så utformat förseglingsinstitut kan användas såväl för att säkra ett kommande beslag av bevismedel, som inte omedelbart anses kunna genomföras, som för att granskningsmyndigheten på ett säkrare sätt än för när skall kunna företa en granskning på platsen. En fördel med förseglingsinstitutet är dessutom att det minskar behovet av mer ingripande säkringsåtgärder såsom till exempel eftersökande hos den granskade.

Utredningen anser att handräckningslagens "eftersökande" skall finnas kvar i en reformerad lagstiftning. Vissa ändringar av villkoren för institutets användning är emellertid påkallade, även om huvudsyftet med eftersökande, nämligen att mot den granskades vilja få tillgång till bevismaterial, bör behållas. Att utvidga myndigheternas befogenheter genom att ändra detta syfte kan enligt utredningens uppfattning inte komma ifråga. Föreligger behov av större ingripanden, till exempel vid misstanke om brott, bör åtalsanmälan göras och straffprocessuella tvångsmedel sättas in genom polismyndigheternas försorg.

Institutet eftersökande bör differentieras mer än i gällande rätt. Det är inte nödvändigt att ett beslut om eftersökande alltid skall innebära att alla den granskades lokaler eller tillhörigheter genomletas. Beroende på omständigheterna i det särskilda fallet är det lämpligt att beslut om eftersökande kan begränsas till att avse något av den uppgiftsskyldiges förvar eller utrymmen. Till skydd för den enskildes befogade intressen bör vidare villkoren för beslut och förutsättningarna för verkställighet av sådant beslut utformas olika beträffande den granskades verksamhetslokaler och hans övriga utrymmen. Utredningen anser att eftersökande i det förstnämnda fallet skall komplettera den författningensliga rätt som myndigheterna har att få tillträde till lokaler, där den

granskade verksamheten bedrivs. Granskningsmyndigheterna måste visserligen ha möjlighet att även undersöka den granskades privatutrymmen och vissa tredjemanslokaler men beslut om eftersökande i dessa senare lokaler bör förenas med strängare villkor än dem som gäller för samma åtgärd ifråga om den granskades verksamhetsutrymmen. Detta innebär en viss ändring i förhållande till gällande rätt, där de strängare villkoren gäller enbart tredjemanslokaler.

Utredningen anser att användningen av säkringsåtgärder måste differentieras ännu mer än vad de nu angivna riktlinjerna innebär. Det är skillnad mellan tex eftersökande i mindre förvaringsutrymmen, såsom lådor och skåp, och eftersökande i rum och andra lokaler. Villkoren för säkringsåtgärden bör därför kunna nyanseras ytterligare. Detta får sin särskilda betydelse vid beslut om försegling och eftersökande. Kan myndighet på goda grunder anta att ett visst bevismaterial finns just i ett bestämt förvaringsutrymme, saknas anledning att låta ett beslut om försegling eller eftersökande avse annat än utrymmet ifråga. Genom sådana begränsade beslut om säkringsåtgärder kan situationen ofta avdramatiseras och den enskildes befogade intressen tillvaratas på ett för båda parter mer lämpligt sätt.

Det har tidigare framhållits som en väsentlig brist i handräckningslagen att alla beslut om handräckning skall fattas av LSR. Härigenom blir det många gånger omöjligt att handla med den snabbhet som oftast krävs i handräckningsärenden.

Frågan om administrativ myndighet skulle få fatta beslut om handräckning var föremål för delade meningar under förarbetet till 1961 års lag. Departementschefen föreslog att denna rätt skulle ges till vissa bestämda chefstjänstemän inom länsstyrelsernas taxeringsavdelningar. Lagrådet ansåg emellertid att rättssäkerhetsintressen inte medgav en sådan lösning. Detta blev också riksdagens beslut.

Utredningen har 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 tillkommer numera utvidgade befogenheter att besluta om skilda typer av sanktioner mot enskilda. De på senare år utvidgade möjligheterna till strafföreläggande, systemet med ordningsbot samt de sk särskilda avgifterna, som nyligen införts inom skatte- och avgiftsområdet, utgör exempel på denna rättsutveckling. Till detta kommer att den differentiering av säkringsåtgärderna, som utredningen anser vara nödvändig att införa, gör det möjligt att fördela beslutsfunktionen mellan domstol och administrativ myndighet. Givetvis skall ett beslut av administrativ myndighet kunna överklagas i vanlig ordning. Av praktiska skäl är det därvid lämpligast att låta detta ske hos LSR och de högre förvaltningsdomstolarna oavsett vilket granskningsförfarande det är fråga om.

Utredningen anser sålunda att reglerna om behörighet att fatta beslut måste ändras. Det bör vara möjligt att låta granskningmyndigheterna själva besluta om mindre ingripande åtgärder.

LSR bör alltså vara första instans beträffande beslut om säkringsåtgärd som avser andra utrymmen än den granskades egentliga verksamhets-

lokaler. Denna gränsdragning innebär att domstol i en reformerad lagstiftning alljämt skulle besluta om eftersökande i den granskades s k privatutrymmen och i tredjemanslokaler medan detta inte skulle krävas vid övriga beslut om säkringsåtgärder, dvs omhändertagande av bevismaterial och försegling samt vid eftersökande i verksamhetsutrymmen. I dessa senare fall bör granskningsmyndigheten själv få fatta beslut.

Utredningen anser att i första hand de chefstjänstemän hos de olika granskningsmyndigheterna, som har att övervaka underordnad personal i deras verksamhet, bör ges rätt att fatta beslut om alla typer av säkringsåtgärder utom eftersökande i privatutrymmen och tredjemanslokaler.

En begränsning av beslutsfunktionen till de nu angivna kategorierna av chefstjänstemän skulle emellertid bli alltför snäv och i åtskilliga fall omöjliggöra säkringsåtgärdernas användning i det praktiska granskningsarbetet. Särskilt gäller detta beslut om de mindre ingripande åtgärderna omhändertagande och försegling. Å andra sidan är det enligt utredningens mening inte lämpligt att ge alla tjänstemän, som sysslar med granskningsuppgifter inom de olika förvaltningsmyndigheterna, befogenhet att fatta beslut om säkringsåtgärder även om det många gånger gäller mycket okomplicerade fall.

Utredningen, som uppmärksammat det tyska systemet med s k Steuerfahndung, anser att vissa mer erfarna tjänstemän bör kunna förordnas att fatta beslut i chefstjänstemannens ställe. Som en ytterligare garanti för den enskildes befogade intressen bör emellertid beslut, som fattats av särskilt förordnad tjänsteman, överprövas av vederbörande chef.

Utredningen har övervägt om inte denna "automatiska" överprövning borde ske vid domstol och således omfatta även beslut som fattats av chefstjänsteman. En sådan lösning är dock mindre lämplig. För det första måste nämligen verkställighet kunna ske av beslut även innan överprövning ägt rum. I annat fall förloras snabbheten i förfarandet. Dessutom är de angivna chefstjänstemännen väl förtrogna med granskningsverksamhet som sådan och deras överprövning av beslut som fattats av deras underordnade tjänstemän bör enligt utredningens uppfattning vara en tillräcklig garanti mot att opåkallade åtgärder företas från de underordnades sida. Dessa skall ju som tidigare antytts vara särskilt kvalificerade för uppdrag av det slag det här är fråga om.

Utredningen anser vidare att vissa reformer är nödvändiga när det gäller behörigheten att verkställa beslut om handräckning.

Utmättningsman är enligt handräckningslagen förrättningsman. Han har ensam att ta ansvaret för de verkställighetsåtgärder, som företas med stöd av LSR:s beslut om handräckning. Granskningsman skall dock närvara för att lämna utmättningsman sakliga upplysningar för förrättningsens genomförande.

Utredningen är av den mening att utmättningsman även i framtiden skall vara förrättningsman i alla fall där verkställigheten kan antas bli mer komplicerad. Utmättningsman bör därför i första hand verkställa säkrings-

åtgärder om förrättningen måste ske i enskild parts frånvaro. Även i sådana situationer där enskild person på ett eller annat sätt söker hindra förrättningens genomförande bör utmätningsman anförtros uppdraget som förrättningsman. I andra fall synes den som övervakar granskningen eller särskilt förordnad tjänsteman själv kunna få verkställa beslut som han är behörig att fatta. En absolut förutsättning för att så skall få ske är att förrättningen företas i den granskades närvaro. En verkställighet som sker i samförstånd — låt vara i viss mening påtvingat — bör således få genomföras utan att utmätningsman måste tillkallas.

Genom att införa differentierade behörighetsregler också på verkställighetsstadiet vinner man enligt utredningens uppfattning flera fördelar. För det första blir det möjligt att avlasta kronofogdemyndigheterna rutinbetonade förrättningar, som kan väntas bli vanliga och vara av okomplicerad natur. Dessutom avdramatiseras själva verkställighetsförfarandet i åtskilliga fall där det annars skulle kunna väcka ett visst uppseende. Den enskildes intressen bör på ett tillräckligt sätt kunna tillvaratas genom att han i fortsättningen liksom enligt gällande rätt ges möjlighet att tillkalla vittne vid förrättningen.

Utredningen anser att i en reformerad lagstiftning på ett tydligare sätt än i gällande rätt åtskillnad bör göras mellan å ena sidan de villkor, som måste finnas för att beslut om säkringsåtgärd skall få fattas, och å andra sidan förutsättningarna för verkställighet av sådant beslut. Av särskild vikt är att de senare förutsättningarna görs så detaljerade att den enskilde härigenom ges garantier mot opåkallade åtgärder från myndigheternas sida. Av det skälet bör verkställighetens praktiska genomförande regleras mer utförligt än enligt handräckningslagen. Till en del kan detta ske inom lagens ram men i åtskilliga avseenden måste man lita till att noggranna anvisningar utfärdas i administrativ ordning.

Övriga ändringar i förhållande till gällande rätt, vilka utredningen anser nödvändiga att genomföra, är inte av mer principiell natur. I detta avseende hänvisas till specialmotiveringen i kap 6.

6 Specialmotivering

6.1 Förslag till bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen

Lagförslaget ger granskningsmyndigheterna inom skatte- och avgiftsområdet rätt att använda vissa åtgärder – säkringsåtgärder – för att dels få tillgång till bevismedel, dels på annat sätt säkerställa sådant material för granskning. Den föreslagna lagstiftningen överensstämmer i sina grunddrag med handräckningslagen, som f n gäller vid revision enligt TF och MF samt vid granskningar inom andra sektorer av skatte- och avgiftssystemet. Förslaget skiljer sig från handräckningslagen bl a genom att det ger möjlighet till ett mer differentierat och nyanserat ingripande för att säkra bevismaterial än förfarandet enligt handräckningslagen.

6.1.1 Tillämpningsområde

1 §

Av paragrafen framgår att lagen är tillämplig vid revision eller annan granskning i fråga om skatt, tull eller avgift inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet. Alla centrala författningar, som ger myndighet rätt att granska den som är uppgiftsskyldig, finns med i paragrafen. Inom tillämpningsområdet faller därför så gott som alla direkta skatter, indirekta skatter i form av mervärdeskatt och punktskatter, tullar, arbetsgivaravgifter för socialförsäkringens finansiering samt prisregleringsavgifterna inom jordbrukets och fiskerinäringens område.

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

Vid granskning som inte regleras i de uppräknade författningarna blir lagen inte aktuell. Några tolkningsproblem i fråga om tillämpningsområdet bör således inte uppstå.

Lagen är tillämplig ”vid revision eller annan granskning i fråga om skatt, tull eller avgift” enligt de uppräknade författningarna. Termen granskning används här som en gemensam beteckning för de olika metoder som myndigheterna författningen enligt kan använda för att kontrollera lämnade uppgifter eller eljest skaffa underlag för fastställande av skatt, tull eller avgift till rätt belopp. Till skillnad från vad som gäller

enligt handräckningslagen har möjligheterna att använda säkringsåtgärder inte begränsats till att avse de mer ingripande granskningsförfarandena, t ex taxeringsrevision enligt TF, skatterevision enligt MF och liknande institut inom skatte- och avgiftsområdet. Lagen gäller vid all granskning i fiskalt syfte enligt de uppräknade författningarna under förutsättning att myndigheterna får ta del av särskilt angett bevismaterial. Granskningar för annat ändamål — t ex intern kontroll av redovisningsansvar — omfattas självfallet inte av lagen.

Lagen begränsar inte användningen av andra processuella tvångsmedel. Särskilt bör uppmärksammas att lagen inte inskränker tullmyndigheternas nuvarande befogenheter i detta avseende. Säkringsåtgärderna enligt lagen utgör 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, som i princip förutsätter att vitesföreläggande skall föregå beslut om handräckning.

6.1.2 Beskrivningar

Detta avsnitt omfattar två paragrafer med bestämmelser av grundläggande betydelse för lagens tillämpning. I 2 § finns vissa begreppsbestämningar medan 3 § anger hur de olika säkringsåtgärderna skall verkställas.

De termer, som används här, är inte språkliga nybildningar utan påträffas i mer eller mindre likartad betydelse inom skattelagarna eller andra sektorer av vår lagstiftning. Det anmärkta förhållandet får dock inte leda till att termerna tolkas med stöd av lagstiftning, som inte har med tillämpningsområdet att göra.

2 §

Lagrummet anger vad som i lagen avses med säkringsåtgärd, bevismedel, förvar, utrymme och granskningsman.

Säkringsåtgärd. Säkringsåtgärd är den samlande beteckningen på de åtgärder som enligt lagförslaget får tillgripas för att säkerställa bevismaterial för granskning. Säkringsåtgärderna är av tre slag, nämligen beslag, förseglning och eftersökning. Hur säkringsåtgärderna verkställs rent praktiskt beskrivs i 3 §.

Bevismedel. 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 avses sådan dokumentation, som den granskade författningen enligt 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 granskningsförfattningen.

Till begreppet bevismedel hänförs alltså endast det material, som granskningsmyndigheten äger infordra från den enskilde i det aktuella ärendet. Om materialet kan få betydelse för granskningen eller som bevis

i en kommande process är å andra sidan likgiltigt för den praktiska tillämpningen under den självklara förutsättningen, att den aktuella granskningsförfattningen – t ex TF – inte innehåller villkor om detta.

Vem som för tillfället har hand om det bevismaterial, som skall tillhandahållas för granskningen, saknar betydelse för frågan om materialet utgör bevismedel eller inte. Detta är en av de grundprinciper som bevissäkringslagen vilar på. Lagen ger nämligen möjlighet att säkerställa ett visst bevismedel, oavsett i vems hand det befinner sig, under den förutsättningen att materialet tillhör någon som är skyldig att lämna det ifrån sig. Att en skattskyldig förvarar sin bokföring hos sin revisor medför inte att bokföringen därigenom skulle mista sin karaktär av bevismedel. I kommentaren till 5 § kommer detta och liknande problem att behandlas ytterligare.

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

Av exemplen framgår att till förvar i första hand hänförs sådant förvaringsställe, där räkenskapsmaterial och liknande dokumentation normalt förvaras. Eftersom bevissäkringslagen också är tillämplig beträffande olika former av varubeskattning, finns bland exemplen anordningar, som är avsedda för vätska, pulver eller liknande.

Gränsdragningen mellan ”förvar” och ”utrymme”, vilka begrepp också beskrivs i paragrafen, kan i vissa fall medföra svårigheter. Några hållpunkter för bedömningen lämnas i det följande.

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

I situationer där det är tveksamt huruvida förvar eller utrymme föreligger torde det vara riktigast att anse att det rör sig om utrymme. Användningen av säkringsåtgärder beträffande utrymme är nämligen i vissa fall kringgärdad med strängare villkor.

Utrymme. Vad som menas med utrymme anges genom en exemplifierande uppräknig. Till utrymme hänförs 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 utan betydelse. En parkeringsplats för motorfordon är att anse som utrymme om den t ex inhägnats. I annat fall är parkeringsplats på samma sätt som gator och torg varken förvar eller utrymme i bevissäkringslagens mening.

Granskningsman. Termen har en särskild innebörd. Som granskningsman avses i första hand tjänstemän i chefsställning, som har till tjänsteåliggande att övervaka granskningar inom sitt verksamhetsområde. Detta framgår direkt av författningstexten. Förebilden till denna har hämtats från 56 § 3 mom tredje stycket TF.

Vem som på grund av sin tjänst har befogenhet som granskningsman framgår inte av bevissäkringslagen utan i regel av arbetsordning eller instruktion för ifrågavarande myndighet. Skattecheferna och enhetscheferna vid länsstyrelsernas skatteavdelningar tillhör den kategori av tjänstemän, som utan särskilt förordnande har granskningsmans befogenheter enligt bevissäkringslagen. De tjänstemän inom riksskatteverkets olika avdelningar, som i sin tjänst har motsvarande funktioner, har också befogenheter som granskningsman. Vidare bör fögderichefen, distriktsöverkontrollören på RSV:s distriktskontor, chefen för RFV: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 förordnats att vara granskningsmän enligt lagen. Vilka tjänstemän som skall ha sådant förordnande får bestämmas i administrativ ordning. Det 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 syns det vidare möjligt att ge erfarna tjänstemän hos dessa myndigheter förtroendet att fungera som granskningsmän. Självfallet gäller motsvarande för andra tjänstemän med liknande arbetsuppgifter.

3 §

Paragrafen anger hur säkringsåtgärd skall verkställas. De villkor som måste föreligga för beslut om säkringsåtgärd eller verkställighet av sådant beslut finns i 4–8 §§ respektive 9–15 §§.

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 ett beslag av bevismedel behöver följa. Detta är en nyhet i förhållande till handräckningslagen. Denna gör inte någon klar åtskillnad mellan de olika moment – efterforskande och omhändertagande – som ingår i handräckningsförfarandet.

Beslag. Beslag verkställs på så sätt att bevismedel fråntas 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.

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

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

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

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 nämnts – på grund av omständigheterna måste lämnas kvar hos innehavaren.

Försegling skall 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.

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 nämligen detta en avgörande betydelse.

Vare sig man bryter förslutning eller kringgår denna, gör man sig skyldig till brottet överträdelse av myndighets bud enligt 17 kap 13 § BrB. Som tidigare nämnts gäller samma straffbestämmelse även för den som rubbar beslagttaget gods.

Eftersökning. Eftersökning sker på så sätt att förvar eller utrymme genomsöks för efterforskande av bevismedel. Institutet kan i vissa men inte alla hänseenden jämföras med handräckning enligt handräckningslagen. Däremot är eftersökning, liksom handräckning, särskilt på verkställighetsplanet betydligt mindre ingripande än straffprocessuell husrannsakan. Det föreslagna eftersökningsinstitutet kan emellertid i högre grad än handräckning anpassas till situationen i varje särskilt fall.

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, såsom ett skåp eller en väska.

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. Oftast torde det dock inte 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 t ex 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.

Eftersökning får inte 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 enligt paragrafen dock tillåtet att bryta lås eller annan stängningsanordning.

6.1.3 Villkor för beslut

Under denna rubrik beskrivs dels i 4–7 §§ de villkor som måste föreligga för att beslut om användning av säkringsåtgärd skall få fattas, dels i 8 § villkor för hävning av sådant beslut. Däremot regleras inte här de materiella och processuella förutsättningarna för verkställighet av beslut om säkringsåtgärd och inte heller vem som är behörig att fatta eller verkställa sådana beslut.

Av det sagda framgår att villkoren för beslut och villkoren för verkställighet har hållits isär i lagförslaget. Föreskrifterna har emellertid utformats så att verkställighet av en säkringsåtgärd i praktiken oftast kommer att följa omedelbart på beslutet. Särskilt torde detta bli vanligt vid beslag som sker utan föregående försegling eller eftersökning.

4 §

Paragrafen innebär att beslut om säkringsåtgärd – dvs att använda eller häva en sådan åtgärd – får fattas utan att den som berörs av beslutet dessförinnan hörts i ärendet. För verkställighet fordras däremot att myndigheten tagit eller sökt ta kontakt med den som avses med granskningen och, om förretningen avses äga rum hos annan, även med denne. Detta framgår av bestämmelserna i 9 §.

Ett beslut om säkringsåtgärd skulle många gånger 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.

Naturligtvis finns det 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.

Inte sällan kan situationen 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.

Det skall här ånyo understrykas att kommunikation med motparten i fall då sabotagerisken är fullt uttalad inte bör företas före beslutsfattandet. Att lagen vilar på den grundsatsen framgår bl a av att enligt 22 § beslut om säkringsåtgärd inte behöver meddelas den som avses med granskningen förrän i samband med verkställigheten.

Villkoren för de olika säkringsåtgärderna har anpassats till varandra på ett sätt som bör möjliggöra en smidig tillämpning. I regel behöver de därför inte tillgripas 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 eller på granskningsmannens tjänsterum.

5 §

Denna paragraf beskriver de villkor som måste föreligga för att beslut om beslag skall få fattas. Ett sådant beslut kan endast riktas mot bevismedel. Innan beslut fattas måste 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 avgöras med stöd av den tillämpliga granskningsförfattningen.

Hos vem bevismedlet vid beslutstillfället förvaras saknar betydelse för frågan om det kan tas i beslag. Oavsett om innehavaren är ägare till bevismedlet eller av annan anledning har hand om detta, får beslag ägas rum. Den grundläggande förutsättningen att det skall vara fråga om ett bevismedel, som skall tillhandahållas vid granskningen, måste dock vara uppfyllt. Vad nu sagts kan illustreras med följande exempel.

Ett avtal om en viss affärsuppgörelse är av intresse vid taxeringsrevision. Revisionsförordnande finns endast beträffande den ene av avtalsparterna. Dennes exemplar av avtalet utgör då bevismedel enligt bevissäkringslagen men däremot inte den andres exemplar, såvida inte ett revisionsförordnande föreligger också gentemot honom.

Frågan om vem som är ägare till ett bevismedel kan således i vissa granskningsförfaranden, som är mer formellt uppbyggda, komplicera frågan om beslag. Presumtionen bör dock 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).

I princip får beslut om beslag 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. Många gånger är det dock inte 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 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 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 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 föfogande på det sätt denne 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 sk sabotagerisk föreligger.

I regel ger omständigheterna vid den tidpunkt när myndigheten tar kontakt med den granskade tillräckligt underlag för att bedöma om sabotagerisk är för handen. Inte sällan utgör redan de åtgärder, som den granskade har vidtagit med sina räkenskaper eller beträffande sina ekonomiska angelägenheter innan granskningen påbörjats, skäl nog för att ingripa med beslag.

Avgörande kan bli vara myndighetens tidigare erfarenheter av den person, som man har att göra med, eller dennes yttranden eller beteenden i övrigt vid tidigare kontakter med myndigheten. En hastig genomgång av bokföringsmaterialet kan också ge skäl för antagandet att t ex förvanskningsrisk föreligger.

Ett beslut om beslag av bevismedel, som inte överlämnas på granskningsmannens begäran, behöver inte grunda sig på ett antagande att vederbörande medvetet söker förhålla eller på annat sätt försvåra granskningen. Det är tillräckligt att han faktiskt inte tillhandahåller bevismedlet. Eftersom bestämmelserna om granskning i allmänhet föreskriver att bevismedel skall lämnas ut utan dröjsmål – t ex 56 § 2 mom första stycket TF och 9 § första stycket FF – är förutsättningarna för beslut om beslag uppfyllda även då bevismedlet inte tillhandahålls på grund av exempelvis tredska eller nonchalans från den granskades sida. Föreligger däremot rimliga skäl – det kan handla om sjukdom eller utlandsvistelse – för att bevismaterialet inte genast tillställs granskningsmannen bör man som regel kunna avvakta med beslut. Påstår däremot den granskade eller företrädare för honom att det behövs visst anstånd för att exempelvis iordningställa bokföring – något som inte är ovanligt – är ofta förutsättningar för beslut om beslag för handen. I regel föreligger nämligen i sådana fall en förvanskningsrisk.

Beslut om beslag kan även avse bevismedel som överlämnats till granskningsmannen. Den granskade kräver t ex att visst räkenskapsmaterial skall återställas till honom. Han åberopar därvid kanske bestämmelser – t ex 56 § 3 mom TF, 9 § FF – 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.

6 §

Paragrafen innehåller villkoren för beslut om försegling. Åtgärden får avse förvar eller utrymme. Bevismedel kan däremot inte bli föremål för försegling. Det framgår av bestämmelserna i 3 §.

Institutet försegling är en nyhet för lagstiftningen på det egentliga skatte- och avgiftsområdet. Tullmyndighet har dock enligt gällande rätt liknande tvångsmedel till sitt förfogande.

Den försegling av handlingar, som enligt 7 § handräckningslagen skall ske i den granskades frånvaro eller då han begär att handling skall undantas från granskning, har inte behållits i bevissäkringslagen. Föreskrifter om undantagande från granskning av bevismedel, som omhändertagits mot innehavarens vilja, finns dock kvar. Dessa bestämmelser – som bortsett från kravet på försegling i huvudsak överensstämmer med handräckningslagens reglering av saken – har placerats i 19–21 §§ bevissäkringslagen under en särskild rubrik. Därigenom har den enskilde getts möjlighet att för praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet begära att handling skall tas undan från granskning, vilket f n inte är fallet.

Bestämmelserna i 6 § är uppdelade i tre stycken. Första stycket beskriver den obligatoriska förseglingssituationen medan de två övriga styckena avser fall där försegling inte ovillkorligt måste ske.

Enligt *första stycket* skall försegling av förvar eller utrymme, där beslagtaget bevismedel finns, beslutas om bevismedlet lämnas kvar hos innehavaren. Beslutet får avse alla typer av förvar eller utrymmen. Av behörighetsbestämmelserna i 17 § första stycket framgår att det är granskningsmannen som avgör om bevismedel skall lämnas kvar även om beslutet verkställs av utmätningsman.

Den angivna bestämmelsen avser alltså det fall att beslag ägt rum. Försegling måste därvid 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 i första hand naturligtvis begränsas till förvar. Ibland kan det dock av säkerhetsskäl vara nödvändigt att låta beslutet avse ett utrymme även om det beslagtagna materialet skulle kunna rymmas i ett förvar.

Det är inte nödvändigt att förseglingsbeslutet omfattar just det förvar eller utrymme, där det beslagtagna bevismedlet påträffats, även om detta i regel faller sig naturligast. I och med beslaget disponerar nämligen innehavaren 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. Verkställighet av beslut om försegling kan dock avse även förvar som tillhör granskningsmyndigheten.

I sammanhanget kan påpekas att försegling enligt detta stycke torde bli sällsynt eftersom bevismedel som tagits i beslag får lämnas kvar hos innehavaren endast om synnerliga skäl föreligger. Detta framgår av 14 § första stycket.

De fall där beslut om försegling med stöd av första stycket oftast blir aktuellt föreligger då granskningen – trots beslaget – helt eller delvis avses äga rum i den granskades verksamhetslokal. Vidare kan tillämpning av detta stycke komma ifråga när beslagtaget material har sådan omfattning att det åtminstone för tillfället är praktiskt omöjligt eller förenat med stora svårigheter att transportera det från den plats där det påträffats. Det kan också vara så att granskningsmannen är tveksam om beslaget i sin helhet bör bestå. Kanske först efter en närmare granskning, som t ex av tidsskäl inte kan göras i ett sammanhang, är det möjligt för honom att ta slutlig ställning i beslagsfrågan. Av hänsyn till den granskades intressen kan det vidare ibland vara lämpligast att besluta om försegling av beslagtaget material för att senare återkomma och fullfölja arbetsuppgifterna.

I paragrafens *andra stycke* föreskrivs att beslut om försegling får fattas om bevismedel inte lämpligen kan föras från den plats, där det påträffats. Det är här inte fråga om beslagtaget bevismedel, varför beslut om försegling i detta fall inte är obligatoriskt. Åtgärden får närmast ses som en form av arbetstekniskt hjälpmedel. Risk för att den granskade eller någon annan ämnar sabotera granskningen genom att förvanska eller undanhålla bevismedel behöver inte vara uttalad för att beslut om försegling enligt detta stycke skall få fattas. Oftast torde emellertid säkerhetssynpunkter av detta slag ändå bli avgörande för beslutet. Saken kan dock ses så att det granskningsarbete, som av en eller annan anledning utförs i den granskades egna lokaler, bör från säkerhetssynpunkt i möjligaste mån vara likvärdigt med normalfallet då granskningen sker i myndighetens tjänstelokal.

Villkoren för beslut om försegling enligt *andra stycket* 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 ifråga. En sådan situation kan naturligtvis uppkomma av flera anledningar. Den granskade vägrar exempelvis av något skäl granskningsmannen att gå igenom allt det material, som kan vara av intresse för granskningen. Förhållandena kan av någon yttre anledning – t ex ett väntat kundbesök – vara sådana att det förefaller olämpligt eller rent av omöjligt för granskningsmannen att i ett sammanhang fullfölja sina arbetsuppgifter på platsen. En utväg är då att fatta beslut om försegling och vid ett senare tillfälle fortsätta granskningsarbetet. Om däremot granskningsmannen visserligen får tillträde till

förvaret eller utrymmet men därefter hindras från att undersöka där förvarat bevismaterial för att kunna fastställa om det är fråga om bevismedel, är andra stycket inte tillämpligt. Ett beslut om försegling enligt paragrafens tredje stycke kan istället bli aktuellt. Ibland kan en sådan situation istället föranleda eftersökning med stöd av bestämmelserna i 7 §.

Det andra villkoret, som måste vara uppfyllt för beslut enligt andra stycket, 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 då besluta om den mindre ingripande åtgärden försegling i stället för beslag eller eftersökning. Det kan också vara så att granskningsmannen visserligen anser att "sabotagerisk" föreligger 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 många gånger vara lämpligare att fortsätta arbetet i den granskades lokaler med hänsyn till den säkerhet som förseglingsinstitutet ger. Ett annat fall är för handen när man direkt vägrar granskningsmannen att ta med sig bevismaterial men förhållandena talar för att granskningen kan genomföras om den åtminstone tills vidare kan företas i den granskades lokaler. Situationen kan också vara den att det är praktiskt omöjligt för granskningsmannen att transportera ett mer omfattande bevismaterial som han inte anser sig behöva ta i beslag.

Enligt *tredje stycket* i paragrafen 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. Han vägras exempelvis att öppna ett skåp eller att överhuvudtaget komma in på ett kontor. Det kan också vara så att han visserligen får uppehålla sig i ett visst rum men att det sägs ifrån att han inte har rätt att ens göra en preliminär besiktning av där förvarat material. Vägran behöver inte 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 beteende 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 granskningsmannen redan av det skälet överväga försegling. En antydning om möjligheterna till en sådan åtgärd från granskningsmannens sida torde inte sällan klarlägga motpartens verkliga inställning. En annan 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 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. Omständigheterna i det särskilda fallet skall tala för att bevismedel finns i det aktuella förvaret eller utrymmet. "Skäligen kan antas" innebär 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 sabotage-risken. Några hållpunkter för bedömningen lämnas i det följande.

Ofta torde förvaret eller utrymmet vara av det slaget — t ex skrivbord, kassaskåp, kontorsrum — att man redan härigenom skäligen kan anta att bevismedel finns där. Den omständigheten att den som berörs av förseglingsbeslutet 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 många gånger ett fullt tillräckligt skäl för att försegling skall få beslutas. Detsamma gäller om omständigheterna talar för att den granskade genom att hålla sig undan söker förhålla eller på annat sätt försvåra en påbörjad granskning. Den enskildes beteende i det särskilda fallet får här liksom vid frågan om beslag en avgörande betydelse.

Det tredje villkoret för beslut om försegling enligt tredje stycket 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. Risk i lagrummets mening är vidare ofta för handen när granskningsmannen trots upprepade försök inte lyckats komma i kontakt med någon behörig person för att på så sätt få tillträde till ett förvar eller ett utrymme, där det skäligen kan antas att bevismedel finns. I andra fall kan det bli nödvändigt för den som skall fatta beslutet att göra en mer ingående bedömning av de föreliggande omständigheterna. 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 främst ett hjälpmedel för att kunna genomföra en eftersökning med eventuellt åtföljande beslag av bevismedel, vilka åtgärder av någon anledning inte kan företas omedelbart. Lagrummet kan emellertid även 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.

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.

7 §

Paragrafen anger villkoren för beslut om eftersökning, vilket beslut kan avse förvar eller utrymme. Verkställighet sker genom att förvaret eller utrymmet genomsöks för efterforskande av bevismedel. Åtgärden används när granskningsmannen vill få tillgång till "dolda" bevismedel. Av 15 § framgår att beslut om eftersökning i utrymme innefattar även förvar, som påträffas i utrymmet.

Bestämmelserna visar att beslutets omfattning skall anpassas till den föreliggande situationens krav. I motsats till handräckningslagens beslut om handräckning, vilket i princip avser alla förvar och utrymmen tillhöriga den person beslutet riktar sig mot, skall beslut om eftersökning uttryckligen ange de lokaler eller förvar där eftersökning skall ske.

Paragrafen är indelad i två stycken.

I paragrafens *första stycke* 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 ges en vidsträckt tolkning. 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 TF, hänförs till verksamhet allt som avses med förvärvskälla enligt bestämmelserna i KL. Motsvarande gäller vid andra granskningar, för vilka bevissäkringslagen gäller.

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

Uttrycket "används för" slår 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 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 räkenskapsmaterial 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 nämnts skall 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, måste det dock vara fråga om ett stadigvarande uppdrag. Därmed menas i första hand fall där den granskade slutit arbetsavtal med tredje man. Denne har exempelvis förbundit sig att sköta den granskades löpande bokföring i sina egna lokaler mot visst vederlag. Därvid saknar 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. Det blir då istället fråga om utrymme som är att hänföra till paragrafens andra stycke. Om en advokat eller en revisor sköter ett visst ärende för den granskades räkning medför detta alltså 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 ifråga används för den granskades verksamhet. Därmed menas 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. En viss tveksamhet i detta avseende får finnas hos den som fattar beslutet även om denna tveksamhet måste vara avsevärt mindre än vid prövningen av skälighetsvillkoret — "skäligen kan antas" — i 6 § tredje stycket.

I det stora flertalet fall torde förhållandena 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 paragrafens andra stycke är uppfyllda. Särskilt när det gäller privatutrymmen, som myndigheterna har anledning tro används för t ex förvaring av den granskades räkenskaper därför att dessa inte kunnat återfinnas i vederbörandes verksamhetslokaler, kan det dock bli fråga om svåra bedömningar.

Även beslut om eftersökning i vissa förvar får 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 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 i motiveringen till 5 och 6 §§. 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. Kan s k sabotagerisk konstateras föreligger möjlighet att besluta om eftersökning i samtliga verksamhetsutrymmen och förvar av nyss angivna slag.

I *andra stycket* anges villkoren för beslut om eftersökning i förvar eller utrymmen, som inte är att hänföra till de i första stycket upptagna kategorierna. Samma sabotagerisk som i första stycket måste föreligga men dessutom fordras för beslut att det finns "grundad anledning" anta att eftersökta bevismedel förvaras i utrymmet eller förvaret som avses med beslutet.

Till utrymme enligt *andra stycket* räknas 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". Gränsdragningen mot första stycket torde kunna ske efter de riktlinjer som anvisats i specialmotiveringen till nämnda lagrum. En riktning för rättstillämpningen bör givetvis 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 den granskades egentliga privatutrymmen och tredjemanslokaler utan närmare anknytning till den granskades verksamhet. Ett skåp i den granskades bostad blir således att hänföra till *andra stycket* så snart det inte finns grundad anledning anta att det används för den granskades verksamhet.

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 ifråga men starka skäl skall finnas för att det förhåller sig på det sättet.

8 §

I paragrafen föreskrivs att beslut om säkringsåtgärd skall hävas så snart skäl för åtgärden inte längre föreligger.

Ett beslut att använda säkringsåtgärd får fattas när som helst under ett granskningsförfarande. Då granskning anses böra företas utan att den granskade förvarnas, kan granskningsmannen i förväg förse sig med de beslut om säkringsåtgärder, som vid den tidpunkten bedöms som nödvändiga. Även andra situationer finns där verkställighet inte kan följa i omedelbar anslutning till beslutet. Under mellantiden 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.

Om 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 denna lag. När beslut om försegling hävs skall förslutningen omedelbart avlägsnas från förvaret eller utrymmet.

Har beslut om eftersökning verkställts, saknas det däremot anledning att meddela beslut om hävning. Att genomföra flera förrättningar av samma slag i samma utrymme eller förvar på grund av ett och samma beslut är nämligen inte möjligt. Beslutet är förbrukat när verkställighet skett oavsett om förrättningen gett önskat resultat eller inte.

Den nu angivna grundprincipen för verkställighet av beslut gäller självfallet också för beslag och försegling. Ett specialfall regleras i 18 §. Detta lagrum ger nämligen granskningsman rätt att tillfälligt avlägsna förslutning, som anbringats på grund av ett förseglingsbeslut. Sker detta, är således inte det beslut som medgett förslutningen förbrukat. Förvaret eller utrymmet kan ånyo förseglas utan att nytt beslut behöver fattas.

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. Det ligger fö i sakens natur eftersom lagförslaget skiljer mellan beslut om säkringsåtgärd och verkställighet även om dessa två moment ofta praktiskt taget sammanfaller i tiden. Behörighetsreglerna är emellertid utformade så att fall kan förekomma där beslutsfattaren inte själv deltar i verkställighetsförrättningen. Hävningsbestämmelsen — som egentligen vilar på allmänna rättsgrundsatser och således inte nödvändigtvis behövt lagfästas — vill framhålla det nödvändiga i att beslutsfattaren och även den som ytterst är ansvarig för granskningen övervakar förfarandet.

6.1.4 Villkor för verkställighet

Under denna rubrik behandlas i 9–15 §§ vad som skall iakttas vid verkställighet av beslut om säkringsåtgärd. Vissa villkor finns också angivna i 17 §.

9 §

Denna paragraf har i första stycket föreskrifter om att enskild part skall beredas tillfälle att närvara då verkställighet äger rum. I andra stycket

regleras under vilka förutsättningar förrättning får genomföras i enskild parts frånvaro.

Enligt *första stycket* 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.

Den granskade eller hans företrädare skall alltid ges möjlighet att närvara. 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 — handlingarnas ägare — skall kallas.

Lagrummet föreskriver inte någon skyldighet för förrättningsmannen att i förväg underrätta den granskade eller annan hos vilken verkställighet skall ske om den förestående förrättningen. Vid de tillfällen när verkställighet följer omedelbart på beslut — något som torde bli vanligt när behovet av säkringsåtgärd aktualiseras under ett besök hos den granskade — finns många gånger inte 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 ske formlöst. Skriftlig kallelse behöver således inte utfärdas. Det är fullt tillräckligt att förrättningsmannen tar muntlig kontakt med berörd person eller någon som kan anses företräda denne.

Som företrädare anses till att börja med legal ställföreträdare för omyndig eller för juridisk person samt den som befullmäktigats att företräda den granskade vid förrättningen. Skriftlig fullmakt behöver givetvis inte finnas. Det är fullt tillräckligt att granskningsmannen på annat sätt — t ex genom ett telefonsamtal med huvudmannen — får bekräftat att vederbörande äger företräda denne. Även personer som saknar formellt uppdrag att tillvarata huvudmannens intresse kan anses som företrädare i lagrummets mening. Till denna grupp räknas exempelvis vissa familjemedlemmar men även anställda som i sin tjänst sköter huvudmannens 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* gör 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 konstatera att den enskilde inte kan beredas tillfälle att inställa sig utan nämnvärt uppskov. 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 förutsättningar för verkställighet 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 säkerhets-synpunkt, bör försegling tillgripas i avvaktan på den granskades ankomst.

För ett visst fall, nämligen eftersökning med stöd av 7 § andra stycket, fordras för verkställighet i parts frånvaro att ytterligare ett villkor är uppfyllt. Det skall kunna antas "att den granskade söker förhållanden förhållanden eller att denna av annat skäl eljest kommer att avsevärt försenas". Det måste alltså föreligga en risk – viss sannolikhet – för angivna omständigheter. Denna riskbedömning skall givetvis göras med hänsyn till alla fakta i saken. Förrättningsmannen behöver inte vara helt övertygad om att sabotagerisk är för handen. Särskilt i omfattande granskningsärenden torde emellertid redan sådana omständigheter som att den granskade håller sig undan eller anger mindre trovärdiga skäl för att han inte kan inställa sig inom rimlig tid utgöra en tillräcklig grund för ett omedelbart ingripande. Här liksom i andra sammanhang måste förrättningsmannen mot bakgrund av föreliggande omständigheter göra en avvägning mellan den enskildes intresse av att närvara och kravet på effektivitet. I sammanhanget bör erinras om att skydd mot opåkallade ingrepp från myndigheternas sida dessutom finns i villkoren för beslutet om säkringsåtgärden.

10 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om att den granskade och annan hos vilken verkställighet skall äga rum har rätt att tillkalla vittne. Till skillnad från bestämmelserna i 9 § föreligger här inte något krav på att vittne bereds tillfälle att närvara vid förrättningen innan verkställighet får ske.

Förrättningen får inte uppehållas i onödan genom att den enskilde begär att få tillkalla eget vittne. Vill exempelvis den granskade att en viss advokat eller revisor, som vistas på en annan plats och knappast kan inställa sig utan flera timmars dröjsmål, skall vara närvarande, bör ändå förrättningen kunna företas omedelbart. Den enskildes intresse av att inte endast han själv utan också av honom anlitat vittne bereds tillfälle att närvara bör dock vid mer ingripande verkställighetsåtgärder i regel 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.

11 §

Paragrafen föreskriver 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" menas att det skall vara fråga om ett allvarigare ingrepp som kan antas bli följden av en viss verkställighetsåtgärd. Detta får 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. Vad tidpunkten beträffar finns i 12 § en föreskrift om att förrättning inte får påbörjas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00 utan medgivande av den som berörs av förrättningen. Självfallet kan emellertid andra tidpunkter på grund av särskilda omständigheter – t ex sjukdom, familjehögtid o d – innebära synnerlig olägenhet för den enskilde.

Ett beslag av några få räkenskapshandlingar utgör nog mera sällan 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 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 rättegångsbalken.

12 §

I paragrafen föreskrivs att förrättning för verkställighet inte får påbörjas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00 utan att den som berörs därav medger att så får ske.

Förbudet att påbörja förrättning under den angivna tiden omfattar alla typer av säkringsåtgärder. Förrättningsmannen kan t ex inte låta ta en räkenskapshandling i beslag på ett kontor dit han fått komma in efter kl. 19.00 om han inte får tillåtelse av den som berörs av åtgärden. Inte heller är det möjligt att i ett sådant fall försegla ett skåp på kontoret eller sätta igång eftersökning i ett visst kontorsutrymme.

Om t ex eftersökning i ett utrymme börjat före kl. 19.00 får däremot verkställighet ske så länge som synnerlig olägenhet enligt 11 § inte kan anses ha uppstått för någon enskild person. Inget hindrar att man under en sådan förrättning verkställer ett beslag efter den angivna tidpunkten. Det är nämligen tillräckligt att förrättningen inletts före detta klockslag.

Förbudet omfattar även förrättning, som förrättningsmannen ämnar företa i egen tjänstelokal eller på allmän plats. Det är exempelvis inte möjligt att mellan kl. 19.00 och kl. 8.00 påbörja en förrättning som avser eftersökning i en personbil på en allmän parkeringsplats, eller att leta igenom en portfölj som den granskade ställt kvar vid ett besök hos granskningsmannen på hans tjänsterum.

13 §

I paragrafen föreskrivs att verkställigheten måste genomföras så att skada inte 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.

Det är således tillåtet endast att bryta lås eller annan stängningsanordning under det att andra fysiska ingrepp, som kan medföra egendomskada, måste undvikas. Att med våld ta sig in i ett låst förvar eller utrymme på annat sätt än genom att bryta låset eller annan stängningsanordning faller således utanför förrättningsmannens befogenheter. Bedöms något sådant som nödvändigt måste husrannsakan enligt rättegångsbalkens bestämmelser tillgripas. Härför krävs att viss brottsmisstanke föreligger. Någon form av kroppsvisitation medger inte lagen.

Av 17 § framgår att granskningsman över huvud taget inte får genomföra en förrättning som kräver någon form av fysiskt våld. Bl a brytandet av lås och annan stängningsanordning är således förbehållet utmätningsman. Däremot är det tillåtet för granskningsmannen att flytta om möbler, mattor eller saker, som förvaras i skrivbord, skåp eller andra förvar när han söker efter bevismedel. Eftersom situationen vid mer omfattande förrättningar ofta är labil, är det dock inte minst från praktisk synpunkt lämpligast att i sådana fall redan från början låta utmätningsman verkställa beslutet.

14 §

Bestämmelserna i *första stycket* föreskriver att beslagtagna bevismedel får lämnas kvar hos innehavaren endast om synnerliga skäl härför föreligger.

Normalfallet är att beslag verkställs genom att bevismedel fräntas innehavaren. Undantagsvis är det dock möjligt att låta beslaget bevismedel bli kvar på förrättningsplatsen. Härför krävs "synnerliga skäl". Ett sådant skäl är att det bedöms vara praktiskt omöjligt eller i varje fall förenat med avsevärda olägenheter att transportera bort ett omfattande bevismaterial som tagits i beslag. En annan situation kan vara att beslag 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.

Finner granskningsmannen påtaglig sabotagerisk vara för handen bör han i regel låta föra det beslagtagna materialet från platsen, om inte fullt betryggande försegling kan anordnas. Som tidigare nämnts måste alltid försegling ske i de fall där beslagtagna bevismedel lämnas kvar hos innehavaren. Detta framgår av bestämmelserna i 6 § första stycket.

Bestämmelsen i *andra stycket* kan användas i det fall att beslaget inte omfattat förvaret som sådant med den begränsningen att verkställigheten inte får medföra synnerlig olägenhet eller egendomskada för den som drabbas av åtgärden. Föreskrifterna i 11 och 13 §§ gäller således även i dessa fall.

Enligt lagrummet får vid verkställighet av beslag även förvar för det beslagtagna bevismedlet fräntas innehavaren eller förseglas. Oftast är det

vid beslag av exempelvis räkenskapsmaterial, kartotek eller liknande lämpligt att låta materialet vara kvar i de pärmar eller lådor, som det är samlat i. Vidare kan bestämmelsen användas vid beslag av varuprov i form av pulver eller vätska. Därvid äger förrättningsmannen ta med sig det kärl som varuprovet förvaras i eller försegla kärlet och lämna kvar det på platsen.

15 §

I paragrafen sägs att vid verkställighet av eftersökning i utrymme även förvar som påträffas där får genomsökas.

Bestämmelsen innebär exempelvis att ett beslut om eftersökning i ett kontorsrum medför rätt till eftersökning i ett kassaskåp, som står i rummet. Skåpet får öppnas och genomsökas utan att särskilt beslut krävs härför. Ett beslut om eftersökning i en byggnad medför således rätt för förrättningsmannen att vid verkställigheten bereda sig tillträde till samtliga förvar och utrymmen i byggnaden för att där söka efter bevismedel.

Alla typer av förvaringsställen utgör inte förvar i lagförslagets mening, vilket framgår av kommentaren till 2 §. Bl a är "öppna" förvaringsställen såsom bord, hyllor eller liknande anordningar inte att hänföra till begreppet förvar. Innebörden härav kan belysas med följande exempel.

Granskningsmannen besöker ett kontor för att få ta del av viss räkenskapshandling. Han framför sitt ärende och får till svar att någon sådan handling har man inte. Samtidigt ser han en bunt papper, som ligger på ett bord. Han ber att få titta igenom pappersbunten men vägras detta. Eftersom beslag inte kan tillgripas – granskningsmannen vet ju inte om det är fråga om bevismedel – måste han använda sig av annan säkringsåtgärd. Att besluta om eftersökning beträffande just bordet går inte, då detta varken är förvar eller utrymme. Det riktiga är att besluta om eftersökning i kontorsrummet. Härigenom skapas en möjlighet att genomsöka hela kontorsrummet.

6.1.5 *Behörighet att fatta och verkställa beslut*

Under denna rubrik finns tre paragrafer med behörighetsregler för verkställighet av beslut om säkringsåtgärder.

Till skillnad från vad som gäller enligt handräckningslagen har domstol inte förbehållits rätten att fatta alla beslut som kan komma i fråga. Endast åtgärder av mer ingripande natur skall avgöras av domstol. I övrigt har beslutsfunktionen tillagts vissa i 2 § angivna befattningshavare – granskningsmän – hos granskningsmyndigheterna.

Det sagda innebär inte att domstolsprövning skulle vara utesluten i de fall där granskningsman fattar beslut i fråga om säkringsåtgärd. De processuella föreskrifterna har nämligen utformats så att det alltid är möjligt för den enskilde att få varje beslut om säkringsåtgärd bedömt av domstol. Två olika vägar står därvid till den enskildes förfogande.

För det första kan han enligt 24 § besvära sig mot beslut och verkställighet hos LSR. I övrigt gäller besvärsmåttelserna i FPL. Det

finns även möjlighet att hos LSR begära att beslagtaget material skall tas undan från granskning. Bestämmelserna härom, som fått sin plats i 19–21 §§, möjliggör domstolsprövning vid sidan av det vanliga besvärsförfarandet.

Utmättningsman verkställer beslut på granskningsmans begäran. Därvid ligger det rent praktiska tillvägagångssättet under utmättningsmans kompetens men granskningsmannen fattar nödvändiga beslut under förrättningens gång och har därmed det yttersta ansvaret för verkställighetens genomförande. Förhållandena är de omvända i gällande handräckningslag. Granskningsman äger under vissa omständigheter själv verkställa beslut. Även detta är en nyhet i förhållande till nuvarande lagstiftning.

16 §

I *första stycket* behandlas beslut om vissa mer ingripande säkringsåtgärder, 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 LSR.

LSR beslutar om eftersökning i angivna utrymmen och förvar även om skatte- eller avgiftsärendet som sådant inte tillhör dess kompetensområde. Denna ordning har följande valts även beträffande besvär över beslut och verkställighet samt den särskilda domstolsprövning, som kan äga rum enligt 19–21 §§. Sätillvida överensstämmer lagförslaget med nuvarande handräckningslag. Vilken LSR som är behörig i det enskilda fallet regleras i 25 §.

Inom LSR:s kompetensområde ligger endast frågan om användning av eftersökning i angivna fall. Rätten att besluta om hävning av en sådan säkringsåtgärd 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. Framställningen behöver inte göras av just den granskningsman, som utför den ifrågavarande granskningen. Alla befattningshavare med granskningsmans befogenhet inom granskningsmyndigheten bör ha kompetens 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. I detta hänseende kan anvisningar meddelas i administrativ ordning.

I *andra stycket* regleras vem som är behörig att besluta i fråga om säkringsåtgärder 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 7 § första stycket. Det har tidigare framhållits att behörighet att häva säkringsåtgärd regleras i detta stycke oavsett vilken åtgärd det är fråga om.

Behörighet enligt andra stycket tillkommer i princip alla de befattningshavare som enligt begreppsbestämningen i 2 § är att anse som granskningsmän. Som tidigare har redovisats i kommentaren till nämnda lagrum innefattas i begreppet i första hand de chefstjänstemän, som enligt lag eller tjänsteinstruktion har att övervaka granskningsarbetet inom sitt verksamhetsområde. Vidare kan mer erfarna befattningshavare ges särskilt förordnande som granskningsman enligt bevissåkringlagen.

I *tredje stycket* finns en specialregel om överprövning av särskilt förordnad granskningsmans beslut. Denna prövning skall 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.

Den särskilt förordnade granskningsmannen behöver inte avvakta resultatet av överprövningen 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 förekomma situationer, där det är lämpligt att invänta den överordnade befattningshavarens syn på beslutet eller kanske rent av överlämna frågan om beslut till denne. Bestämmelsernas utformning utgör inget hinder för en sådan ordning.

Den befattningshavare, som i sin tjänst har att övervaka granskningen, skall så snart anmälan om beslut har kommit honom tillhanda avgöra om beslutet skall bestå. Avgörandet, som innefattar såväl materiell som formell prövning, måste utmytna i ett beslut om åtgärden i fråga skall bestå. Inget hindrar att vissa jämkningar företas i den underordnade tjänstemannens beslut. Dessa får dock inte avse verkställigheten som sådan. Överprövningen skall således avse endast de förutsättningar, som finns i 1–8 §§ samt 16 § andra stycket.

Den som övervakar granskningen är givetvis oförhindrad att ge den särskilt förordnade granskningsmannen anvisningar om arbetets bedrivande och därmed även om hur verkställigheten av ett överprövat beslut bör genomföras. Uttalandet vill endast understryka att överprövningen av beslut enligt lagrummet inte skall avse verkställigheten som sådan.

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 bestämmas i administrativ ordning. Mycket talar för att denna skyldighet vad angår länsstyrelsernas skatteavdelningar tilläggas vederbörande enhetschef.

Behörighetsreglerna i 16 § andra stycket utgör givetvis inte hinder för överordnad, som avses i tredje stycket, att fatta annat beslut om säkringsåtgärder i det aktuella fallet än den särskilt förordnade granskningsmannen.

17 §

Paragrafen reglerar vem som är behörig att verkställa beslut om säkringsåtgärd. Alla beslut — både att använda och att häva säkringsåtgärd — avses med bestämmelserna. 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 har tillagts inte endast den granskningsman, som har beslutat om säkringsåtgärden eller har hand om granskningen. Varje tjänsteman vid myndigheten som har granskningsmans befogenhet äger göra en sådan framställning.

Begäran behöver inte göras skriftligt. En muntlig hemställan om utmätningsmans medverkan är tillräcklig. Behov av att genomföra en säkringsåtgärd kan oväntat uppstå vid besök hos den granskade. Att under sådana och liknande förhållanden kräva en skriftlig begäran om medverkan eller att ett exemplar av beslutet överlämnas till utmätningsman innan denne påbörjar verkställigheten skulle inte vara praktiskt. Givetvis skall dock beslutet snarast tillställas denne. Så bör under alla förhållanden ske senast då förrättningen avslutas. Väntas förrättningen bli omfattande är det lämpligt att granskningsmannen och utmätningsmannen i förväg planerar verkställigheten. Närmare föreskrifter i dessa avseenden kan utfärdas i administrativ ordning.

Granskningsmannen har det yttersta ansvaret vid förrättning som företas under utmätningsmans medverkan. Han ger 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. Utmätningsmannen ansvarar emellertid 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 iaktta verkställighetsbestämmelserna i 3 § och 9–15 §§.

Enligt *andra stycket* äger granskningsmannen själv verkställa beslut, som avses i 16 § andra stycket, 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 inte någon skyldighet för granskningsmannen att genomföra säkringsåtgärden så snart de lagliga förutsättningarna härför föreligger. Han har alltid möjlighet att begära utmätningsmans medverkan.

Beslut får alltså inte verkställas av granskningsman bara därför att det kan ske obehindrat. Behörigheten har begränsats till de beslut som han själv får fatta. Således äger han verkställa beslut om beslag och om försegling utan undantag medan hans möjligheter att genomföra eftersökning begränsats till fall som avses i 7 § första stycket.

Rätten av verkställa beslut har inte knutits till den granskningsman, som fattat beslutet eller förordnats att utföra granskningen. Alla tjänste-

män hos vederbörande myndighet med befogenhet att vara granskningsman enligt lagförslaget har i princip den rätten. Inget hindrar således att en särskilt förordnad granskningsman verkställer ett beslut som fattats t ex av revisionsdirektören eller skattechefen.

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 menas 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. Också passivt motstånd utgör hinder. Ställer sig t ex den granskade framför ett skåp, som granskningsmannen vill genomsöka, eller lämnar han trots granskningsmannens begäran inte ifrån sig en räkenskapshandling, som han håller i handen, är således granskningsmannen inte behörig att verkställa säkringsåtgärden. Även hot om våld eller motstånd bör i regel medföra att granskningsman avstår från att själv söka genomföra förrättningen.

I sammanhanget kan erinras om att den som sätter sig till motvärn åtalas för brott mot allmän verksamhet enligt 17 kap BrB.

Om däremot den enskilde fogar sig om än motvilligt – kanske lägger till ett yttrande som "det där får du göra på eget ansvar" eller liknande – är situationen nog ofta sådan att granskningsmannen själv bör kunna genomföra förrättningen.

Allmänt sett spelar verkställighetens art och omfattning en avgörande roll vid bedömningen om förrättningen bör genomföras utan medverkan av utmättningsman. Att lägga beslag på handlingar, som förvaras öppet t ex i en bokhylla, eller försegla ett enstaka utrymme kan nog ofta ske utan att situationen utvecklas därhän att utmättningsman måste tillkallas. Misstänker granskningsman att det vid ett besök hos den granskade kan bli fråga om verkställighet av säkringsåtgärd bör han ta med eget vittne. Endast i fall, som är okomplicerade, är det tillrådligt att granskningsman företar verkställighet utan vittne. Något krav på vittne finns dock inte i lagen.

18 §

Paragrafen föreskriver att granskningsman äger tillfälligt avlägsna förslutning som anbringats på grund av beslut om försegling.

Innebörden av bestämmelsen är att beslut om försegling i motsats till övriga beslut om säkringsåtgärder under vissa omständigheter inte blir förbrukat trots att förslutningen tillfälligt avlägsnats efter det att verkställighet ägt rum.

Bestämmelsen har tillkommit av praktiska skäl. Bryter granskningsmannen tillfälligt förslutning beträffande ett visst rum för att hämta ett där förvarat bevismedel eller låta den granskade få tillträde till rummet, får förslutningen ånyo ske utan nytt beslut om försegling. Lagrummet

torde få sin egentliga betydelse i fall där försegling beslutats med stöd av bestämmelserna i 6 § första eller andra stycket.

6.1.6 Undantagande av bevismedel från granskning

Bestämmelserna under denna rubrik öppnar en möjlighet för den granskade att hos LSR begära att beslagttaget bevismedel skall undantas från granskningen. Bifalls en sådan talan äger den granskade återfå bevismedlet och detta är då inte längre processmaterial.

Föreskrifterna överensstämmer i såväl materiellt som processuellt hänseende så gott som fullständigt med motsvarande regler i 56 § 4 mom. TF, 28 § tredje stycket MF och 9 § tredje stycket FF, vilka lagrum avser undantagande från granskning av frivilligt överlämnat bevismaterial. Till skillnad från vad som gäller enligt dessa bestämmelser är det enligt bevissäkringslagen – liksom enligt handräckningslagen – möjligt för part att besvära sig mot LSR:s beslut.

19 §

Paragrafen innehåller föreskrifter om vad den har att iaktta som önskar att beslagttaget bevismedel skall undantas från granskning.

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 av 24 §.

Den granskade kan påkalla undantagande genom att göra skriftlig framställning till LSR. Vilken skatterätt som är behörig framgår av 25 §. 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 anges i framställningen. Endast de i lagrummet upptagna skälen kan åberopas. För tolkningen av dessa förutsättningar hänvisas i första hand till förarbetena till 56 § 4 mom TF. Vad där anförts torde ge ledning för rättstillämpningen även i granskningsärenden, för vilka författningsbestämmelser av detta slag saknas.

20 §

Av paragrafen framgår att LSR skall 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 inte att granskningsmannen genast måste avbryta arbetet med sådana bevismedel som omfattas av framställningen. Där emot 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.

21 §

Paragrafen, som innehåller två stycken, reglerar LSR:s prövning av framställning om undantagande från granskning.

I *första stycket* sägs att rättens prövning av framställning enligt 19 § skall ske utan dröjsmål. Det betyder 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 TF.

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 följd att bevismedlet inte får återges eller återropas i granskningsärendet.

6.1.7 *Underrättelse om beslut och verkställighet*

Under denna rubrik behandlas i 22–23 §§ processuella föreskrifter beträffande beslut och verkställighet.

22 §

I *första stycket* föreskrivs att beslut om säkringsåtgärd utfärdas skriftligt samt att beslutet innan verkställigheten avslutats skall 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 avslutas låter sig utan vidare göras i de situationer där beslutsfattaren själv verkställer säkringsåtgärder, vilket under vissa omständigheter är möjligt enligt föreskrifterna i 17 § andra stycket. 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. Förrättningen avser exempelvis eftersökning i ett visst förvar med åtföljande beslag av bevismedel, varvid utmättningsmannen omedelbart verkställer beslut som under förrättningen fattats av granskningsmannen. 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.

Innebörden av orden någon "som kan anses företräda honom" är behandlad i kommentaren till 9 och 17 §§.

I *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 *tredje stycket* föreskrivs att beslut enligt 16 § första stycket eller 21 § eller på grund av besvär enligt 24 § omedelbart skall meddelas granskningsmannen. Meddelande om beslutet bör i första hand 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, föreskrivs i 10 § andra stycket FPL.

23 §

I denna paragraf föreskrivs att bevis om verkställighet av beslut om säkringsåtgärd skall utfärdas skriftligt och tillställas den granskade på sätt som anges i 22 § första och andra styckena. Samma bestämmelser gäller för underrättelse till annan hos vilken förrättningen sker. Bevis om verkställighet måste således till skillnad från underrättelse om beslut 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 givetvis praktiskt att utforma beslutsblanketten på sådant sätt att den också kan tjäna som bevis om verkställighet av beslutet.

6.1.8 Besvär

24 §

I paragrafen föreskrivs att talan mot granskningsmans beslut och mot verkställighet enligt lagen förs genom besvär hos LSR.

Bestämmelsen innebär att även den som vill besvara sig mot utmätningsmans sätt att verkställa beslut om säkringsåtgärd har att anföra besvär hos skatterätten. Vilken domstol som är behörig att ta emot besvärstalan regleras i 25 §. I övrigt gäller de allmänna bestämmelserna om besvär i FPL.

6.1.9 Övriga bestämmelser

Under denna rubrik 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 kravet på 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 §). Dessa bestämmelser torde inte kräva någon kommentar.

6.2 Förslag till ändringar i vissa författningar

I 78 § UF, 56 § TF, 19 § SjöF, 9 § MF samt 36 § TL har föreslagits ändringar som syftar till att på ett klarare sätt än för närvarande slå fast vad som avses med verksamhetslokal, dvs lokal dit granskningsmyndighet har rätt att få tillträde i anledning av pågående granskningsarbete. Ändringsförslagen, som innebär en fullständig samordning av dessa bestämmelser, har utformats så att en så nära överensstämmelse som möjligt därmed föreligger mellan vad som i dessa författningar avses med lokaler av angett slag och bevissäkringslagens beskrivning av de utrymmen, där eftersökning får ske med stöd av beslut enligt 7 § första stycket. I övrigt hänvisas till specialmotiveringen till sistnämnda lagrum.

Vidare har ändring föreslagits i 4 § fjärde stycket förordningen (1908:128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter. Ändringen är betingad av att handräckningslagen föreslås upphävd i och med att bevissäkringslagen träder i kraft.

Slutligen har föreslagits ändring i 7 § tredje stycket AVGF. Ändringen medför att arbetsgivare är skyldig att efter anmaning tillhandahålla *alla* handlingar av betydelse för beräkning av avgiftsunderlag. En följd av förslaget blir att skattkort och liknande måste överlämnas till granskningsmyndigheten om denna begär det.

Bilaga 1

1. Antalet beslut under ettvarv av åren 1970, 1971 och 1972 beträffande

- a. offensiva taxeringsrevisioner
 b. defensiva taxeringsrevisioner (besvärrevisioner)
 c. offensiva skatterevisoner (avseende enbart moms)
 d. defensiva skatterevisoner

Län	1970				1971				1972				Summa
	a	b	c	d	a	b	c	d	a	b	c	d	
A, B	890	513	243	—	822	603	302	—	914	590	275	—	5 152
C	150	106	34	8	174	91	43	38	221	66	55	26	1 012
D	225	44	75	—	252	32	84	—	246	35	129	—	1 122
E	187	37	38	—	236	56	33	—	261	71	37	—	956
F	53	190	24	—	76	194	54	—	127	201	58	—	977
G	116	102	22	—	115	69	24	—	129	80	3	—	660
H	237	139	23	—	190	179	21	1	254	214	32	—	1 290
I	51	11	21	—	25	31	183	—	69	21	101	—	513
K	56	157	153	—	98	154	146	—	81	150	156	—	1 151
L	70	170	29	—	130	131	53	—	194	128	74	1	980
M	326	51	4	—	508	54	1	—	581	65	—	—	1 590
N	132	146	75	3	132	152	93	1	154	154	69	—	1 111
O	528	785	52	—	522	659	75	—	707	694	52	—	4 074
P	244	192	52	—	245	113	56	—	339	171	60	—	1 472
R	93	161	39	1	131	126	24	—	271	116	18	1	981
S	144	188	170	—	149	186	126	—	249	205	50	3	1 470
T	107	72	18	—	73	73	22	—	149	78	21	1	614
U	100	153	17	—	81	123	9	—	261	106	10	—	860
W	145	85	29	—	195	55	54	—	363	71	68	—	1 065
X	109	145	21	—	179	140	61	—	232	155	20	1	1 063
Y	265	207	68	116	297	113	25	74	205	137	25	111	1 643
Z	70	88	211	1	181	80	166	—	123	84	166	1	1 171
AC	303	109	209	1	263	113	113	—	345	110	229	—	1 795
BD	213	22	30	—	182	23	81	—	334	18	18	1	922
Riket	4 814	3 873	1 657	130	5 256	3 550	1 849	114	6 809	3 720	1 726	146	33 644

Statens offentliga utredningar 1974

Kronologisk förteckning

1. Orter i regional samverkan. A.
 2. Ortsbundna levnadsvillkor. A.
 3. Produktionskostnader och regionala produktionssystem. A.
 4. Regionala prognoser i planeringens tjänst. A.
 5. Boken. Litteraturutredningens huvudbetänkande. U.
 6. Förenklad konkurs m. m. Ju.
 7. Barn- och ungdomsvård. S.
 8. Ratttegången i arbetstvister. A.
 9. Samhälle och trossamfund. Sammanställning av remissyttranden över betänkanden av 1968 års beredning om stat och kyrka. U.
 10. Data och näringspolitik. I.
 11. Svensk industri. Delrapport 1. I.
 12. Svensk industri. Delrapport 2. I.
 13. Svensk industri. Delrapport 3. I.
 14. Svensk industri. Delrapport 4. I.
 15. Sänkt pensionsålder m. m. S.
 16. Neutral bostadsbeskattning. Fi.
 17. Solidarisk bostadspolitik. B.
 18. Solidarisk bostadspolitik. Bilagor. B.
 19. Högskoleutbildning. Läkarutbildning för sjuksköterskor. U.
 20. Förslag till skatteomläggning m. m. Fi.
 21. Markanvändning och byggande. B.
 22. Vattenkraft och miljö. B.
 23. Reklam V. Information i reklamen. U.
 24. Förslag till hamnlag. K.
 25. Fri sterilisering. Ju.
 26. Motorredskap. K.
 27. Mindre brott. Ju.
 28. Rättelag. Ju.
 29. Att utvärdera arbetsmarknadspolitik. A.
 30. Jordbruk i samverkan. Jo.
 31. Unga lagöverträdare V. Ju.
 32. Solidarisk bostadspolitik. Följdfrågor. B.
 33. Att översätta gamla testamentet. U.
 34. Grafisk industri i omvandling. I.
 35. Spridning av kemiska medel. Jo.
 36. Skolan, staten och kommunerna. U.
 37. Mut- och bestickningsansvaret. Ju.
 38. FFV. Förenade fabriksverken. I.
 39. Socialvården. Mål och medel. S.
 40. Socialvården. Mål och medel. Sammanfattning. S.
 41. Statsbidrag till kommunal färdtjänst, hemhjälp och familjedaghemverksamhet. Fi.
 42. Barns fritid. S.
 43. Utställningar. U.
 44. Effekter av förpackningsavgiften. Jo.
 45. Samordnad traktamentsbeskattning. Fi.
 46. Befordringsförfarandet inom krigsmakten. Fö.
 47. Installationsbranschen. I.
 48. Installationsbranschen. Bilagor. I.
 49. Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen. Fi.
-

Statens offentliga utredningar 1974

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

- Förenklad konkurs m. m. [6]
- Fri sterilisering. [25]
- Mindre brott. [27]
- Räntelag. [28]
- Unga lagöverträdare V. [31]
- Mut- och bestickningsansvaret. [37]

Försvarsdepartementet

- Befordringsförfarandet inom krigsmakten. [46]

Socialdepartementet

- Barn- och ungdomsvård. [7]
- Sänkt pensionsålder m. m. [15]
- Socialutredningen. 1. Socialvården, Mål och medel. [39] 2. Socialvården, Mål och medel. Sammanfattning. [40]

Kommunikationsdepartementet

- Förslag till hamnlag. [24]
- Motorredskap. [26]
- Barns fritid. [42]

Finansdepartementet

- Neutral bostadsbeskattning. [16]
- Förslag till skatteomläggning m. m. [20]
- Statsbidrag till kommunal färdtjänst, hemhjälp och familjedaghetsverksamhet. [41]
- Samordnad traktementsbeskattning. [45]
- Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen. [49]

Utbildningsdepartementet

- Boken. Litteraturutredningens huvudbetänkande. [5]
- Samhälle och trossamfund. Sammanställning av remissyttranden över betänkanden av 1968 års beredning om stat och kyrka. [9]
- Högskoleutbildning. Läkarutbildning för sjuksköterskor. [19]
- Reklam V. Information i reklamen. [23]
- Att översätta gamla testamentet. [33]
- Skolan, staten och kommunerna. [36]
- Utställningar. [43]

Jordbruksdepartementet

- Jordbruk i samverkan. [30]
- Spridning av kemiska medel. [35]
- Effekter av förpackningsavgiften. [44]

Arbetsmarknadsdepartementet

- Expertgruppen för regional utredningsverksamhet. 1. Orter i regional samverkan. [1] 2. Ortsbundna levnadsvillkor. [2] 3. Produktionskostnader och regionala produktionssystem. [3] 4. Regionala prognoser i planeringens tjänst. [4]
- Rättegången i arbetstvister. [8]
- Att utvärdera arbetsmarknadspolitik. [29]

Bostadsdepartementet

- Boende- och bostadsfinansieringsutredningarna. 1. Solidarisk bostadspolitik. [17] 2. Solidarisk bostadspolitik. Bilagor. [18] 3. Solidarisk bostadspolitik. Följdfrågor. [32]
- Markanvändning och byggande. [21]
- Vattenkraft och miljö. [22]

Industridepartementet

- Data och näringspolitik. [10]
- Industristrukturutredningen. 1. Svensk industri. Delrapport 1. [11] 2. Svensk industri. Delrapport 2. [12] 3. Svensk industri. Delrapport 3. [13] 4. Svensk industri. Delrapport 4. [14]
- Grafisk industri i omvandling. [34]
- FFV. Förenade fabriksverken. [38]

Installationsbranschutredningen

- 1. Installationsbranschen. [47]
- 2. Installationsbranschen. Bilagor. [48]



