Regeringens proposition 1993/94:151

Rättssäkerhet vid beskattningen

Prop.
1993/94:151

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 24 februari 1994

Carl Bildt

Bo Lundgren
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås betydelsefulla förändringar i syfte att stärka den enskildes rättssäkerhet vid beskattningen.

Förslaget innebär att skattemyndigheternas befogenheter i skatteutredningar får en tydligare reglering och att de enskildas rättssäkerhetsgarantier vid tvångsutövning förstärks. Bevissäkringslagen upphävs och ersätts med en ny lag, lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Möjligheterna för den enskilde att få ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt föreslås utvidgade. Vidare införs en möjlighet för den skattskyldige att få ersättning för kostnader för ställd säkerhet i anståndsärenden.

I propositionen föreslås slutligen att betalningsoförmåga inte längre skall utgöra grund för betalningssäkring och att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkrade fordringar avskaffas.

De nya reglerna föreslås i huvudsak träda i kraft den 1 juli 1994.

1 *Riksdagen 1993/94. 1 saml. Nr 151*

Innehållsförteckning

1	**Förslag till riksdagsbeslut**	5
2	**Lagtext**	6
2.1	Förslag till lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet	6
2.2	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	13
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter	20
2.4	Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	23
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.	26
2.6	Förslag till lag om ändring i förmånsrättslagen (1970:979)	30
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt	31
2.8	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:000)	33
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter	36
2.10	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare	44
2.11	Förslag till lag om ändring i tullagen (1987:1065)	47
2.12	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	54
2.13	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.	56
2.14	Förslag till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar	58
2.15	Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)	61
2.16	Förslag till lag om ändring i utsökningsbalken	62
2.17	Förslag till lag om ändring i konkurslagen (1987:672)	65
2.18	Förslag till lag om ändring i rättshjälpslagen (1972:429)	67
3	**Ärendet och dess beredning**	69
3.1	Översynen av rättssäkerheten vid beskattningen	69
3.2	Lagrådet	69

4	**Allmänna synpunkter på rättssäkerhet vid beskattningen**	69
5	**Skatteutredningar**	71
5.1	Nuvarande regelsystem	71
5.2	Allmänna utgångspunkter för en reformering av revisionsbestämmelserna	76
5.3	Revision enligt taxeringslagen	79
	5.3.1 Ändamålet med revisionen	79
	5.3.2 Hos vem får revision göras?	82
	5.3.3 Revisionens bedrivande	85
	5.3.4 ADB-revision	87
5.4	Tredjemanskontroll	90
5.5	Undantagande av handlingar m.m.	93
5.6	Tvångsåtgärder	99
	5.6.1 Allmänt om tvångsåtgärder	99
	5.6.2 Revision i den reviderades verksamhetslokaler	103
	5.6.3 Eftersökande och omhändertagande av handlingar	105
	5.6.4 Granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift	108
	5.6.5 Försegling	109
5.7	Förfarande- och verkställighetsfrågor vid tvångsåtgärder	110
5.8	Internationella frågor	111
5.9	Övriga lagändringar	113
	5.9.1 Mervärdesskattelagen	114
	5.9.2 Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter	115
	5.9.3 Tullagen	117
	5.9.4 Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter	119
6	**Anstånd med att betala in skatt m.m.**	120
6.1	Förutsättningar för anstånd m.m.	120
6.2	Säkerhet	124
6.3	Ersättning för kostnad för ställd säkerhet	125
6.4	Överklagande	127
7	**Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt**	129
7.1	Inledning	129
7.2	Utgångspunkter för en reform	132
7.3	Förutsättningar för ersättning	134
7.4	Jämkning av ersättning m.m.	137
7.5	Förfarandet	139
7.6	Avdrag för processkostnader	140
7.7	Rättshjälpslagen	140

8	**Betalningssäkring**	142
8.1	Riskrekvisitet	142
8.2	Den särskilda förmånsrätten	143
8.3	Tidsfrist	145
8.4	Skadeståndsansvaret m.m.	146
9	**Meddelararvoden**	148
10	**Ekonomiska konsekvenser**	151
11	**Författningskommentarer**	152
11.1	Lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet	152
11.2	Taxeringslagen	164
11.3	Lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter	171
11.4	Uppbördslagen	172
11.5	Lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.	173
11.6	Förmånsrättslagen	177
11.7	Lagen om sjömansskatt	177
11.8	Mervärdesskattelagen	
11.9	Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter	179
11.10	Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare	180
11.11	Tullagen	181
11.12	Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter	182
11.13	Lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.	184
11.14	Lagen om allmänna förvaltningsdomstolar	184
11.15	Sekretesslagen	184
11.16	Utsökningsbalken	184
11.17	Konkurslagen	185
11.18	Rättshjälpslagen	185
Bilaga 1	Kommitténs sammanfattning av betänkandet Rättssäkerheten vid beskattningen (SOU 1993:62)	187
Bilaga 2	Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Rättssäkerheten vid beskattningen (SOU 1993:62)	190
Bilaga 3	Lagrådsremissens lagförslag	191
Bilaga 4	Lagrådets yttrande	255
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde		264

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen

dels antar regeringens förslag till

1. lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet,
2. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
3. lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter tullar och avgifter,
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
5. lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.,
6. lag om ändring i förmånsrättslagen (1970:979),
7. lag om ändring i lagen om sjömansskatt (1958:295),
8. lag om ändring i mervärdeskattelagen (1994:000),
9. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
10. lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,
11. lag om ändring i tullagen (1987:1065),
12. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
13. lag om ändring i lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.,
14. lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar,
15. lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)
16. lag om ändring i utsökningsbalken,
17. lag om ändring i konkurslagen (1987:672),
18. lag om ändring i rättshjälpslagen (1972:429),

dels till *Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.* för budgetåret 1994/95 anvisar ett förslagsanslag på 10 000 000 kr.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

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

1. uppbördslagen (1953:272),
2. lagen (1958:295) om sjömansskatt,
3. kupongskattelagen (1970:624),
4. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
5. lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,
6. tullagen (1987:1065),
7. fordonsskattelagen (1988:327),
8. taxeringslagen (1990:324),
9. lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
10. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
11. mervärdesskattelagen (1994:000).

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

2 § Åtgärder som får beslutas enligt denna lag är

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

3 § I denna lag förstås med

granskningsledare: den som särskilt förordnats att vara granskningsledare enligt lagen,

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

verksamhetslokal: utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden,

transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten.

Proportionalitet

4 § Beslut om åtgärd enligt denna lag får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde.

Revision i den reviderades verksamhetslokaler

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

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

Eftersökande och omhändertagande av handlingar

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

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

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

1. föreläggande att lämna ut handlingen inte följts eller
2. det finns en påtaglig risk för att handlingen undanhålls eller förvanskas.

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

8 § Handlingar som omfattas av revision får, under de förutsättningar som anges i 7 §, eftersökas och omhändertas i lokal, på förvaringsplats eller i annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler,

om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet. I fall som avses i denna paragraf gäller 7 § andra stycket.

9 § I annat fall än som avses i 7 eller 8 § får handlingar som omfattas av ett föreläggande enligt någon av de i 1 § nämnda lagarna eftersökas och omhändertas för granskning, om föreläggandet inte följts och det finns särskild anledning att anta att den begärda handlingen finns hos den som förelagts.

Granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift

10 § Hos den som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift om rättshandling enligt 3 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 75 a § tullagen (1987:1065), 3 kap. 50 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter eller 17 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:000), får räkenskaper och andra handlingar som rör hans verksamhet granskas utan föregående föreläggande, om det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten kommer att påträffas och det kan befaras att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande samt det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen.

Åtgärd enligt första stycket omfattar även befogenhet att eftersöka och omhänderta handling som får granskas.

Granskningen får ske i verksamhetslokalerna om de handlingar som skall granskas inte utan svårighet kan granskas på någon annan plats.

11 § Om det finns särskilda skäl behöver den som uppgifterna avser eller de uppgifter som söks inte anges i beslut om åtgärd enligt 10 §.

12 § Åtgärd enligt 10 § får inte beslutas för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som granskas.

Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme

13 § Vid revision får lokal, förvaringsplats eller annat utrymme förseglas, om de handlingar som skall granskas inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas. En sådan åtgärd får beslutas även då handlingar som skall omhändertas enligt 9 och 10 §§ inte omedelbart kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas.

Behörighet att fatta beslut m.m.

14 § Beslut om åtgärder enligt denna lag, utom sådan åtgärd som avses

i 6 och 13 §§, fattas av länsrätten på ansökan av en granskningsledare. Beslut enligt 6 och 13 §§ fattas av granskningsledaren.

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

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

Handlingar som får undantas m.m.

16 § Åtgärder enligt denna lag omfattar på den enskildes begäran inte

1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,
2. annan handling med ett betydande skyddsintresse, om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

17 § Om den enskilde begär att en handling skall undantas, skall handlingen, om granskningsledaren anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om handlingen skall undantas från granskning.

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

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

Anser den enskilde att en handling inte omfattas av granskningen handläggs frågan om undantagande på motsvarande sätt.

18 § I fråga om upptagning som avses i 17 § andra stycket får länsrätten besluta om sådana begränsningar i rätten att använda tekniska hjälpmedel och sökbegrepp som behövs för att en upptagning som skall undantas från granskning inte blir tillgänglig för myndigheten.

19 § Om en handling eller en del av en handling undantagits från granskningen, får innehållet inte återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet. Detta gäller även om en handling, utan beslut av länsrätten, återlämnats efter det att den begärts undantagen.

20 § Till beslut om åtgärder enligt denna lag skall fogas upplysningar om möjligheterna att undanta handling samt vad som enligt 21-23 §§ gäller vid verkställighet. Den som berörs av beslutet skall omedelbart underrättas om detta, om det inte kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra åtgärden.

Villkor för verkställighet m.m.

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

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

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

Ett beslut i fråga om undantagande av handling eller uppgift gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet.

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

Om den som skall underrättas om beslutet inte har kunnat nås med underrättelse, får beslutet verkställas endast om det finns synnerliga skäl.

Verkställigheten får inte påbörjas förrän de som har rätt att närvara haft skälig tid att inställa sig. Detta gäller dock inte om åtgärden därigenom fördröjs i väsentlig omfattning eller om det finns en påtaglig risk att ändamålet med åtgärden annars inte uppnås.

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

23 § Åtgärder enligt denna lag skall genomföras så att de innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av dem. Kronofogdemyndigheten får genomsöka lokal, förvaringsplats eller annat utrymme och, om tillträde behövs till något utrymme som är tillslutet, låta öppna lås eller ta sig in på annat sätt. Kronofogdemyndigheten får även i övrigt använda tvång om det kan anses befogat med hänsyn till omständigheterna. Våld mot person får dock brukas endast om kronofogdemyndigheten möter motstånd och om det med hänsyn till ändamålet med åtgärden kan anses försvarligt.

24 § När en handling omhändertas på grund av ett beslut om åtgärd enligt denna lag, får även pärm, mapp eller dylikt förvaringsmaterial i vilken handlingen förvaras, tas med.

Tekniskt hjälpmedel får omhändertas endast om det finns synnerliga skäl för detta.

Om upptagning för automatisk databehandling omhändertas skall, om det är möjligt, exemplar lämnas kvar hos innehavaren.

25 § Vid verkställande av ett beslut om åtgärd som avser upptagning, får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med åtgärden. Åtgärden får inte genomföras via telenät.

När åtgärden genomförs får, om det är nödvändigt, användas tekniskt hjälpmedel som disponeras av den granskade eller annan hos vilken en upptagning förvaras.

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

26 § Handlingar och annat som omhändertagits skall återlämnas så snart de inte längre behövs. Därvid skall även beaktas i vilken utsträckning de behövs i bevishänseende i ärende eller mål om skatt, tull eller avgift.

Beslut om återlämnande enligt första stycket fattas av granskningsledare.

27 § När ett beslut om åtgärd enligt denna lag verkställts skall bevis över verkställigheten utfärdas. Sådant bevis skall överlämnas till den hos vilken åtgärden genomförts och annan som berörs av åtgärden. Det skall innehålla uppgift om när och var beslutet verkställts, vilka som var närvarande samt annat av betydelse som förekommit vid verkställigheten. Har handlingar eller annat omhändertagits skall beviset även innehålla en förteckning över detta.

Behörig domstol

28 § Ansökan om åtgärd, granskningsledarens beslut enligt 15 § och begäran om undantagande enligt denna lag prövas av den länsrätt som för det år då framställningen görs, skall pröva taxering till skatt enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för den som åtgärden avser. Om det inte finns någon sådan länsrätt är länsrätten i det län behörig där beslut om åtgärd skall verkställas eller har verkställts.

Överklagande m.m.

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

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

30 § Det allmänna får överklaga länsrättens beslut enligt denna lag.

I fråga om företrädare för det allmänna gäller beträffande skatt eller avgift som tas ut enligt bestämmelserna i 1 § första stycket 1, 3-5 och 8-11 föreskrifterna i 6 kap. 15-17 §§ taxeringslagen (1990:324).

31 § I fråga om överklagande av kronofogdemyndighetens beslut om åtgärd enligt denna lag tillämpas bestämmelserna i utsökningsbalken om talan mot utmätning i allmänhet.

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

Denna lag tillämpas också vid revision eller annan kontroll av att skatt tagits ut enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Med person som avses i 10 § denna lag förstås därvid den som kan föreläggas enligt 27 § lagen om mervärdeskatt.

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324)

dels att 3 kap. 6 § skall upphöra att gälla,

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

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 3 kap. 12 a och 14 a-14 c §§, av följande lydelse,

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
5 §	
Skattemyndigheten får förelägga den *skattskyldige* att *i den omfattning som anges i föreläggandet* lämna *de upplysningar* som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.	Skattemyndigheten får förelägga den *som är eller kan antas vara skattskyldig* att lämna *uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling* som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.
Skattemyndigheten får vidare förelägga den skattskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.	
Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att *den skattskyldige* annars inte *följer föreläggandet.*	Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att *det* annars inte *följs.*
8 §	
Skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att skyldighet enligt lagen (1990: 325) om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt. Taxeringsrevision får göras hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos juridisk person *som inte är* dödsbo. *Hos andra deklarations- eller uppgiftsskyldiga får taxeringsrevision göras när särskilda skäl föranleder*	Skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att skyldighet enligt lagen (1990: 325) om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt. Taxeringsrevision får göras hos den som är *eller kan antas vara* bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) och hos *annan* juridisk person *än* dödsbo.

det. Taxeringsrevision får inte göras hos myndigheter.

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

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

Om revisionen kan antas bli omfattande får den påbörjas även innan deklaration skall avlämnas, om det beskattningsår som revisionen avser gått ut.

9 §

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

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

10 §

En taxeringsrevision skall *om möjligt göras* på sådant sätt *och på sådan tid att* den inte hindrar verksamheten *för den som revideras. Den får inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19.00 och kl. 8.00.*

Skattemyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för revisionen. Revisionen får verkställas hos den *som skall revideras eller på annan plats. Om denne*

En taxeringsrevision skall *bedrivas i samverkan med den reviderade och* på *ett* sådant sätt att den inte *onödigt* hindrar verksamheten. *För det fall den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite i 12 § fjärde stycket och om andra tvångsåtgärder i lagen (1990:000) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.*

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

medger det *får revisionen göras också i annat utrymme hos honom än sådant som huvudsakligen används för verksamheten. Om revisionen skall göras på någon annan plats än hos den som skall revideras, skall räkenskaper och andra handlingar på begäran av revisorn överlämnas mot kvitto till denne.*

betydande svårighet.

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

11 §

Vid taxeringsrevision får *granskning ske av räkenskaper, anteckningar och verifikationer samt av korrespondens, protokoll* och andra handlingar som rör verksamheten.

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

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

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

Taxeringsrevision får verkställas för kontroll även av det löpande beskattningsårets räkenskaper och handlingar.

Vid taxeringsrevision hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) få revisorn även inventera kassan samt granska varulager, maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk.

12 §

Vid taxeringsrevision *är* den *som revideras skyldig att genast* tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också lämna tillträde till *sådana*

Vid taxeringsrevision *skall* den *reviderade* tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också lämna tillträde till utrymmen som huvud-

utrymmen som huvudsakligen används i *hans verksamhet, samt* ge den hjälp som behövs *för granskning av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och för kassainventering.*

Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel.

Om den *som skall revideras* inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket, får skattemyndigheten förelägga honom vid vite att fullgöra dem.

sakligen används i *verksamheten för sådan åtgärd som avses i 11 § andra stycket och om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande. Den reviderade skall i övrigt* ge den hjälp som behövs *vid revisionen.*

Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, *om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Revisorn får kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.*

Vid granskning av upptagning som avses i andra stycket får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Granskningen får inte verkställas via telenät.

Om den *reviderade* inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket, får skattemyndigheten förelägga honom vid vite att fullgöra dem.

12 a §

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

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

Handlingar och uppgifter som skall undantas

13 §

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

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

På den enskildes begäran skall från föreläggande eller revision undantas

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

2. annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter.

14 §

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

En skriftlig begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling skall ges in till länsrätten tillsammans med föreläggandet och den begärda handlingen eller uppgiften.

Om den reviderade begär att en handling skall undantas från revision skall handlingen, om skattemyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten.

Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om handlingen eller uppgiften skall undantas från kontrollen.

14 a §

I fråga om upptagning, som avses i 11 § tredje stycket, bestämmer länsrätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.

Länsrätten får, i fråga om upptagning som avses i föregående stycke, besluta om sådana begränsningar i revisorns rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att uppgift, som skall undantas från granskning, inte skall bli tillgänglig för revisorn.

14 b §

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

Anser den enskilde att en handling eller uppgift inte omfattas av kontrollen handläggs frågan om undantagande på sätt som anges i 14 och 14 a §§ samt i första stycket.

14 c §

Om en handling eller del av handling undantagits från kontroll, får dess innehåll inte återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet. Detta gäller även om en handling, utan beslut av länsrätten, återlämnats efter det att den begärts undantagen.

Ett beslut i fråga om undantagande av handling eller uppgift gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet.

6 kap.

10 §

Överklagande får inte ske av länsrättens beslut avseende

1. befrielse från skyldighet att lämna upplysningar eller visa upp

Länsrättens beslut avseende skattemyndighets beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen får inte överkla-

handling som behövs för utredning,
2. undantagande av handling från taxeringsrevision,
3. en skattemyndighets beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen.

gas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om revisioner som har beslutats före ikraftträdandet. De nya bestämmelserna i 3 kap. 13-14 c §§ och 6 kap. 10 § tillämpas dock om handlingar och uppgifter begärs undantagna efter ikraftträdandet.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

Härigenom föreskrivs att 4, 7, 12, 16 och 21 §§ lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 §[1]	
Beslut om betalningssäkring får fattas om påtaglig risk *föreligger* att gäldenären *inte kommer* att betala fordringen och denna eller, om flera fordringar *föreligger* mot samma gäldenär, de tillhopa uppgår till betydande belopp. Är fordringen att hänföra till viss tidsperiod får betalningssäkring beslutas endast om perioden har gått till ända eller fordringen dessförinnan har förfallit till betalning.	Beslut om betalningssäkring får fattas om *det finns en* påtaglig risk att gäldenären *försöker undandra sig* att betala fordringen och denna eller, om *det finns* flera fordringar mot samma gäldenär, de tillsammans uppgår till betydande belopp. Är fordringen att hänföra till viss tidsperiod får betalningssäkring beslutas endast om perioden har gått till ända eller fordringen dessförinnan har förfallit till betalning.

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

7 §[2]	
Avser ett beslut om betalningssäkring en fordran som inte är fastställd, skall länsrätten häva beslutet, om inte talan om fastställelse av fordringen eller av underlaget för den har väckts vid domstol inom sex månader från dagen för beslutet eller fordringen eller underlaget för den inom samma tid har fastställts i annan ordning. Länsrätten får medge förlängning av tidsfristen, om det finns särskilda skäl.	Avser ett beslut om betalningssäkring en fordran som inte är fastställd, skall länsrätten häva beslutet, om inte talan om fastställelse av fordringen eller av underlaget för den har väckts vid domstol inom sex månader från dagen för beslutet eller fordringen eller underlaget för den inom samma tid har fastställts i annan ordning. Länsrätten får medge förlängning av tidsfristen *med tre månader i taget*, om det finns särskilda skäl.

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

12 §[3]

Gäldenären får inte överlåta egendom, som har tagits i anspråk genom betalningssäkring, eller till skada för borgenären förfoga över egendomen

på annat sätt, om inte kronofogdemyndigheten medger det av särskilda skäl.

I fråga om verkan i övrigt av verkställd betalningssäkring gäller vad som föreskrivs om utmätning i 4 kap. 29 § andra stycket, *30* och 31 §§ och 12 kap. 6-10 §§ utsökningsbalken. *Att betalningssäkring ger förmånsrätt föreskrivs i förmånsrättslagen (1970:979).*

I fråga om verkan i övrigt av verkställd betalningssäkring gäller vad som föreskrivs om utmätning i 4 kap. 29 § andra stycket och 31 § och 12 kap. 6-10 §§ *och om kvarstad i 16 kap. 15 § första stycket* utsökningsbalken. *I fråga om verkan av utmätning av egendom som tagits i anspråk genom betalningssäkring gäller vad som är föreskrivet i 16 kap. 15 § andra stycket utsökningsbalken om utmätning av egendom som belagts med kvarstad för fordran.*

Om lös egendom, som har tagits i anspråk genom betalningssäkring, hastigt faller i värde eller kräver alltför kostsam vård, får den på begäran av någon av parterna säljas i den ordning som gäller för utmätt egendom.

16 §

Är fara att lös egendom, som kan bli föremål för betalningssäkring, undanskaffas, får i avvaktan på rättens beslut granskningsledare som avses i 2 § *bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen* ta egendomen i förvar.

Är fara att lös egendom, som kan bli föremål för betalningssäkring, undanskaffas, får i avvaktan på rättens beslut granskningsledare som avses i *3* § *lagen (1994:000) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet* ta egendomen i förvar.

21 §[4]

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

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

Bestämmelser om ersättning för *processkostnader finns i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

2. Äldre föreskrifter i 4, 7, 16 och 21 §§ tillämpas fortfarande i fråga om betalningssäkring på grund av ansökan som kommit in till länsrätten före ikraftträdandet.

3. De äldre föreskrifterna i 12 § tillämpas fortfarande i fråga om betalningssäkring som verkställts före ikraftträdandet.

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

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

dels att 49 § 2 mom., 78 § 1 och 2 mom. samt 102 § skall ha följande lydelse,

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
49 §[2]	
2 mom. Anstånd får medges med högst det belopp som kan antas bli nedsatt eller falla bort enligt 1 mom. 1 eller som betingas av yrkandet i omprövningsärendet eller överklagandet.	
Om det i fall som avses i 1 mom. 2 och 3 med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas att det belopp som avses med anståndet inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet. Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller om det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas.	Om det i fall som avses i 1 mom. 2 och 3 med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas att det belopp som avses med anståndet inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet *genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen.* Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller om det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. *Om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalls, skall kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen skall jämkas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt skall bestämmelserna i 6-11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämpas.*
78 §	
1 mom.[3] Arbetsgivare, som enligt lag är bokföringsskyldig skall ha sin bokföring så ordnad att därav framgår arbetstagares namn, lönebelopp	

och skatteavdrags belopp. Om skattsedel eller skattekort har företetts för arbetsgivaren skall också framgå arbetstagares födelsetid samt nummer på för honom utfärdad skattsedel.

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

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

2 m o m.[4] *Det åligger varje* arbetsgivare att *efter anmaning av skattemyndigheten* lämna uppgift *om arbetstagare, utbetalda löner och beloppet av verkställda* skatteavdrag.

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

Uppgifter som myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts skall på skattemyndighetens begäran tillhandahållas denna. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).

2 a m o m. Om några uppgifter i en uppbördsdeklaration, en preliminär självdeklaration eller en ansökan om F-skattesedel behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får skattemyndigheten komma överens med arbetsgivaren eller den skattskyldige om att sådan avstämning skall göras vid besök hos honom eller vid annat personligt sammanträffande.

2 b m o m. För kontroll av att

den som är eller kan antas vara arbetsgivare har följt bestämmelserna om skatteavdrag eller att den som ansökt om F-skattesedel lämnat riktiga och fullständiga uppgifter, får Riksskatteverket eller skattemyndigheten besluta om revision hos arbetsgivaren eller sökanden. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 c §§ taxeringslagen (1990:324).

102 §[5]

Länsrättens beslut om preliminär taxering, debitering eller jämkning av preliminär skatt, verkställande av skatteavdrag och anstånd med att betala in skatt får *inte överklagas.* Vad som sagts nu gäller dock inte beslut med anledning av en begäran enligt 44 § om besked angående skyldigheten att verkställa skatteavdrag.

Överklagande av länsrättens beslut om preliminär taxering, debitering eller jämkning av preliminär skatt, verkställande av skatteavdrag och anstånd med att betala in skatt får *prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.* Vad som sagts nu gäller dock inte beslut med anledning av en begäran enligt 44 § om besked angående skyldighet att verkställa skatteavdrag.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

2. De äldre föreskrifterna i 49 § 2 mom. tillämpas fortfarande i fråga om anstånd som meddelats före ikraftträdandet.

3. De nya föreskrifterna i 102 § träder i kraft den 1 oktober 1994. Beslut som meddelats av skattemyndigheten före ikraftträdandet överklagas enligt äldre föreskrifter.

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

[2] Senaste lydelse 1993:894.

[3] Senaste lydelse 1992:680.

[4] Senaste lydelse 1992:1177.

[5] Senaste lydelse 1992:680.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader ärenden och mål om skatt, m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

dels att 8 § skall upphöra att gälla,

dels att 3-5, 7 och 9-11 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	3 §
En skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt *får* beviljas ersättning för kostnaderna.	En skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt *skall efter framställning* beviljas ersättning för kostnaderna *om*
Ersättning får inte beviljas för	
1. kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter till ledning för en myndighets beslut om skatt, tull eller avgift,	*1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet,*
2. kostnader som avser skyldigheten att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns sådant underlag som behövs dels för att den skattskyldige skall kunna deklarera eller lämna uppgifter som han är skyldig att lämna, dels för att deklarationen och uppgifterna skall kunna kontrolleras,	*2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller*
3. den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet.	*3. det finns synnerliga skäl för ersättning.*
	4 §
Ersättning får beviljas *endast till den del det är oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga följande faktorer:*	Ersättning får *inte* beviljas *för*
1. sakens beskaffenhet,	*1. kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter till ledning för en myndighets beslut om skatt,*

tull eller avgift,

2. kostnadens storlek,

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

3. ärendets eller målets handläggning,

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

4. ärendets eller målets utgång,

5. den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden,

6. omständigheterna i övrigt.

5 §

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

Ersättning får jämkas om den skattskyldige vinner bifall endast till en del av sina yrkanden i ärendet eller målet, såvida inte övriga yrkanden är av endast ringa betydelse.

Jämkning får också ske när den skattskyldige varit försumlig eller har orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt.

7 §[1]

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

Om ett ärende eller mål avser en fråga som prövas av en allmän domstol, prövas frågan om ersättning för kostnader i ärendet eller

En framställning om ersättning för kostnader *skall göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit. Framställningen skall ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet.*

målet av länsrätten i det län där den tingsrätt eller skattemyndighet som är beskattningsmyndighet är belägen.

En framställning om ersättning enligt denna paragraf skall ha kommit in inom ett år från utgången av det år då det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till avgjordes genom lagakraftvunnet beslut. Om avgörandet i ärendet eller målet har överklagats till förvaltningsdomstol, skall framställningen om ersättning dock ha kommit in innan domstolen avgör ärendet eller målet.

9 §

Om den skattskyldige inte har kommit in i tid med en framställning om ersättning, får *domstolen pröva* en senare inkommen framställning endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag.

Om den skattskyldige inte har kommit in i tid med en framställning om ersättning, får en senare inkommen framställning *prövas* endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag.

10 §

Om den skattskyldige har begärt ersättning i samband med att förvaltningsdomstolen handlägger det mål som kostnaderna hänför sig till, skall ersättningsfrågan avgöras samtidigt med målet.

Myndighets beslut överklagas hos länsrätten i det län där myndigheten är belägen.

11 §

Ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i målet.

Ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det *ärende eller* mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i *ärendet eller* målet.

Ersättningsbeslut som meddelats av myndighet, får överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till. I sådant fall skall ersättningsbeslutet överklagas inom den tid som följer av första stycket, dock senast

inom två månader från det att beslutet meddelades.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet.

[1]Senaste lydelse 1990:407.

2.6 Förslag till lag om ändring i förmånsrättslagen (1970:979)

Härigenom föreskrivs att 8 och 9 §§ förmånsrättslagen (1970:979)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
8 §[2]	
Utmätning ger förmånsrätt i den utmätta egendomen. *Betalningssäkring ger förmånsrätt i den egendom som har tagits i anspråk.*	Utmätning ger förmånsrätt i den utmätta egendomen.
9 §[3]	
Särskilda förmånsrätter gäller inbördes efter paragrafernas följd och efter den i 4-7 §§ angivna numreringen.	
Förmånsrätt enligt 4 § 3 har dock företräde framför förmånsrätt enligt 4 § 2 på grund av annan retentionsrätt än som avses i 247 § sjölagen (1891:35 s. 1).	
Förmånsrätt på grund av utmätning har företräde framför förmånsrätt på grund av företagsinteckning, vilken har sökts samma dag som beslutet om utmätning meddelades eller senare, och framför förmånsrätt på grund av annan inteckning, vilken har sökts samma inskrivningsdag som ett ärende angående anteckning om utmätningen har tagits upp eller senare.	
Utmätning ger företräde framför senare utmätning av samma egendom, om ej annat följer av 4 kap. 30 § andra stycket eller 7 kap. 13 § utsökningsbalken. Utmätning för flera fordringar på en gång ger lika rätt. Om det inbördes företrädet i övrigt mellan fordringar med samma slag av förmånsrätt finns för vissa fall särskilda bestämmelser.	
Vad i denna paragraf föreskrives om förmånsrätt på grund av utmätning tillämpas även i fråga om förmånsrätt på grund av betalningssäkring.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter tillämpas fortfarande i fråga om betalningssäkring som verkställts före ikraftträdandet.

[1]Lagen omtryckt 1975:1248.

[2]Senaste lydelse 1978:883.

[3]Senaste lydelse 1981:806.

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
19 §[2]	
Redare, som enligt lag är skyldig att föra handelsböcker, skall ha sin bokföring så ordnad, att därav framgår sjömans namn, födelsetid, lönebelopp och skatteavdrags belopp samt, om sjömannen uppvisat skattsedel på preliminär skatt, numret på denna skattsedel.	
Även annan redare än i första stycket sägs, som skall göra avdrag för sjömansskatt, är skyldig att föra anteckningar i samma omfattning.	
Efter anmaning av Riksskatteverket eller skattemyndighet åligger det sådan redare, som avses i första eller andra stycket, att *meddela de upplysningar* som behövs för kontroll av skatteavdrag. *Redare skall också efter anmaning förete alla handlingar som behövs för sådan kontroll, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkningar eller kvitton.*	Efter anmaning av Riksskatteverket eller skattemyndighet åligger det sådan redare, som avses i första eller andra stycket, att *lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling* som behövs för kontroll av *att bestämmelserna om* skatteavdrag *följts. Bestämmelserna i 3 kap. 13-14 c §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från anmaning.*
För kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts får revision verkställas hos redare som avses i första eller andra stycket. Beslut om revision meddelas av Riksskatteverket eller av skattemyndighet. I övrigt gäller i fråga om revision i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 §§ taxeringslagen (1990:324).	
	19 a §
	Uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts skall på Riksskatteverkets eller skattemyndighetens begäran tillhandahållas dessa.

Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).

19 b §

Om några uppgifter i en redovisning enligt 14 § behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Riksskatteverket eller skattemyndigheten komma överens med redaren om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos honom eller vid annat personligt sammanträffande.

19 c §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Lagen omtryckt 1970:933.
Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:777.

[2] Senaste lydelse 1991:505.

2.8 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:00)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:00)[1]

dels att nuvarande 17 kap. 6 § skall betecknas 7 §,

dels att 17 kap. 2, 3, 5 och nya 7 §§, 20 kap. 9 § samt punkt 2 i övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 17 kap. 6 §, och i övergångsbestämmelserna en ny punkt, punkt 8, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
17 kap.	
2 §	
Skattemyndigheten får förelägga den *deklarationsskyldige* att *i den omfattning som anges i föreläggandet lämna de upplysningar* som behövs för kontroll av deklarationen eller annars för beskattningen.	Skattemyndigheten får förelägga den *som är eller kan antas vara deklarationsskyldig* att lämna *uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling* som behövs för kontroll av deklarationen eller annars för beskattningen.
Skattemyndigheten får vidare förelägga den deklarationsskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.	
Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att *den deklarationsskyldige* annars inte *följer föreläggandet.*	Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att *det* annars inte *följs.*
3 §	
Bestämmelserna i 3 kap. *6* § taxeringslagen (1990:324) *om befrielse från skyldigheten att lämna upplysningar eller visa upp handlingar* gäller *även när det är fråga om skatt enligt denna lag.*	Bestämmelserna i 3 kap. *13-14 c* §§ taxeringslagen (1990:324) gäller *i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från föreläggande.*
5 §	
Skattemyndigheten får förelägga *en näringsidkare* att lämna *uppgifter om skattepliktig* omsättning av varor eller tjänster som han för-	Skattemyndigheten får förelägga *den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att*

värvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare. Bestämmelserna om befrielse från uppgiftsskyldighet i 3 kap. 3 § *och 4 kap. 6 § tredje stycket* lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter gäller då.

föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) och annan juridisk person än dödsbo att lämna *uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör* omsättning av varor eller tjänster som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit näringsidkare *(kontrolluppgift), om det behövs till ledning för beskattning av denne näringsidkare. Om det finns särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna kontrolluppgift.*

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

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

6 §

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

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

7 §

För att kontrollera att deklarations- eller *uppgiftsskyldigheten har fullgjorts* riktigt och fullständigt *eller för att på annat sätt få upplysning till ledning för beskattningen,* får *skattemyndigheten besluta att skatterevision skall* göras hos den som är *deklarations- eller uppgiftsskyldig. Skattemyndigheten* får *också besluta att skatterevision* för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga *skall göras* hos *den som har anmält sig för registrering.*

Skattemyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklarations- eller *uppgiftsskyldighet* fullgjorts riktigt och fullständigt. *Skatterevision* får göras hos den som är *eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) och hos annan juridisk person än dödsbo. Revision* får *göras även hos den som har anmält sig för registrering* för kontroll av att

	lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga *och* hos *sådan representant för utländsk företagare som avses i 22 kap. 6 §.*
I övrigt gäller i fråga om skatterevision i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. *8-14* §§ taxeringslagen (1990:324).	I övrigt gäller i fråga om skatterevision i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. *8-14 c* §§ taxeringslagen (1990:324).

20 kap.

9 §

Bestämmelserna i 6 kap. 10-24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt 1 § första stycket.

Länsrättens beslut *med anledning av överklagande av* beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt får *inte överklagas.*	*Överklagande av länsrättens* beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt får *prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.*

---

2. De upphävda lagarna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen.	2. De upphävda lagarna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen. *Reglerna i 17 kap. i den nya lagen tillämpas dock även på äldre förhållanden.*
	8. Föreskrifterna om överklagande i 20 kap. 9 § träder i kraft först den 1 oktober 1994. Beslut som meddelats av skattemyndigheten före ikraftträdandet överklagas enligt äldre föreskrifter.

[1] Lydelse enligt prop. 1993/94:99.

2.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

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

dels att 3 kap. 3, 5 och 7-15 §§ samt 8 kap. 8 § skall ha följande lydelse,

dels att det i 3 kap. skall införas fyra nya paragrafer, 15 a-15 d §§, och närmast före 3 kap. 15 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
3 §[1]	
Beskattningsmyndigheten får förelägga den *deklarationsskyldige* att *i den omfattning som anges i föreläggandet lämna de upplysningar* som behövs för kontroll av att uppgifterna i *en deklaration* är riktiga eller annars för beskattningen samt prov och beskrivning på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten.	Beskattningsmyndigheten får förelägga den *som är eller kan antas vara deklarationsskyldig* att *lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling* som behövs för kontroll av att uppgifterna i *deklarationen* är riktiga eller annars för beskattningen samt prov och beskrivning på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten.
Beskattningsmyndigheten får vidare förelägga den deklarationsskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.	
Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att *den skattskyldige* annars inte *följer föreläggandet.*	Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att *det* annars inte *följs.*
Bestämmelserna i 3 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om befrielse från skyldigheten att lämna upplysningar eller visa upp handling.	
5 §	
Bestämmelserna i 3 och 4 §§ gäller även den som utan att vara deklarationsskyldig tillverkar, bearbetar, säljer eller distribuerar skattepliktiga varor eller idkar handel med varor, som används vid framställning av skattepliktiga	*Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) och annan juridisk person än*

varor. Bestämmelserna gäller också den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgifter som behövs för skattekontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar som hör till verksamheten.

dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling rörande rättshandling mellan den som föreläggs och annan person (kontrolluppgift), om det behövs till ledning för beskattning av den andre personen eller för kontroll av ansökan av honom om återbetalning av eller kompensation för skatt. Om det finns särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna kontrolluppgift.

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

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

7 §

Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt *eller för att på annat sätt få upplysning till ledning för beslut om skatt. Skatterevision får företas hos den som är eller skäligen kan antas vara skattskyldig och hos den som avses i 5 §.*

Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt.

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

Skatterevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:1141) och hos annan juridisk person än dödsbo.

8 §

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

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

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

9 §

Skatterevisionen får verkställas hos den vars verksamhet skall granskas eller på annan plats. Om räkenskaper och andra handlingar skall granskas på annan plats än där de förvaras, skall de mot kvitto överlämnas till den som skall verkställa revisionen.

En skatterevision skall bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. För det fall den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite i 13 § och om andra tvångsåtgärder i lagen (1994:000) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Beskattningsmyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för revisionen.

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

10 §[2]

Skatterevisionen skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte medför hinder i verksamheten för den hos vilken revisionen sker. Den får inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8.

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

11 §[3]

Vid skatterevision får *granskning ske av räkenskaper, anteckningar* och andra handlingar som rör verksamheten. *Även handlingar som hör till den löpande redovisningsperioden får granskas.* Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på

Vid skatterevision får *räkenskapsmaterial* och andra handlingar som rör verksamheten *granskas om de inte skall undantas enligt 15* §. Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. *Den som verkställer revisionen* får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Vidare får han granska varulager, inventarier, fordon, särskild räknarapparatur, mätapparatur och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparatur och mätapparatur.

Revisorn får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Vidare får han granska varulager, inventarier, fordon, särskild räknarapparatur, mätapparatur och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparatur och mätapparatur.

Beskattningsmyndigheten får besluta att kassainventering får göras vid revisionen.

12 §[4]

Den hos vilken revisionen sker är skyldig att utan dröjsmål tillhandahålla de handlingar som skall granskas och lämna tillträde till sådana lokaler, upplagsplatser och andra utrymmen som huvudsakligen används i hans verksamhet. Han skall också lämna upplysningar och på annat sätt lämna det biträde som krävs för att kontrollåtgärder enligt 11 § skall kunna vidtas.

Den som verkställer skatterevision skall på begäran ges tillfälle att själv använda *terminal eller annat* tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel.

Vid skatterevision skall den reviderade tillhandahålla *revisorn* de handlingar och lämna de upplysningar som *behövs* för *revisionen. Han skall också lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i verksamheten för sådan åtgärd som avses i* 11 § *och om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande. Den reviderade skall i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen.*

Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, *om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Revisorn får kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.*

Vid granskning av upptagning som avses i andra stycket får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Granskningen får inte verkställas via telenät.

13 §

Underlåter någon att fullgöra vad *Om den reviderade inte fullgör*

som åligger honom enligt 12 § får beskattningsmyndigheten förelägga honom *att* vid vite fullgöra *sina åligganden.*	*sina skyldigheter* enligt 12 § får beskattningsmyndigheten förelägga honom vid vite *att* fullgöra *dem.*
	14 §[5]
Den som verkställer skatterevisionen får ta del av handlingar som är av betydelse för revisionen även om den hos vilken revisionen sker har att iaktta tystnad om deras innehåll. På framställning av denne får dock länsrätten, när det finns synnerliga skäl, besluta att sådana handlingar skall undantas från revisionen. Detsamma gäller om den, hos vilken revisionen sker, i annat fall begär att en handling skall undantas från revisionen med hänsyn till att dess innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.	*En revision får inte pågå längre tid än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade.*
Om handlingen utgörs av sådan upptagning som avses i 11 § tredje meningen får rätten besluta om sådana begränsningar av rätten att använda den reviderades tekniska hjälpmedel som behövs för att handlingar som enligt första stycket bör undantas från granskning inte skall bli tillgängliga för den som verkställer revisionen.	*Beskattningsmyndigheten skall snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den reviderade i de delar som rör honom.*
Framställning som avses i denna paragraf prövas av länsrätten i det län där den, hos vilken revisionen sker, är bosatt.	

Handlingar och uppgifter som skall undantas

15 §

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

På den enskildes begäran skall från föreläggande eller revision undantas

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

2. annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter.

15 a §

En skriftlig begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling, skall ges in till länsrätten i det län där den enskilde är bosatt, tillsammans med föreläggandet och den begärda handlingen eller uppgiften.

Om den reviderade begär att en handling skall undantas från revision skall handlingen, om beskattningsmyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten.

Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om handlingen eller uppgiften skall undantas från kontrollen.

15 b §

I fråga om upptagning som avses i 11 § första stycket bestämmer länsrätten i vilken form eller på

vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.

Länsrätten får i fråga om upptagning som avses i föregående stycke, besluta om sådana begränsningar i revisorns rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att uppgift, som skall undantas från granskning, inte skall bli tillgänglig för revisorn.

15 c §

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

Anser den enskilde att en handling inte omfattas av kontrollen handläggs frågan om undantagande på sätt som anges i 15 a och 15 b §§ samt i första stycket.

15 d §

Om en handling eller del av handling undantagits från kontroll, får dess innehåll inte återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet. Detta gäller även om en handling, utan beslut av länsrätten, återlämnats efter det att den begärts undantagen.

Ett beslut i fråga om undantagande av handling eller uppgift gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet.

8 kap.

8 §[6]

Ett beslut av länsrätten om utdömande av vite får överklagas hos kammarrätten av den som har förpliktats utge vitet och av Riksskatteverket eller det allmänna ombudet.

Överklagande av länsrättens beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Föreskrifterna om överklagande i 8 kap. 8 § träder dock i kraft först den 1 oktober 1994.

Beslut som meddelats av beskattningsmyndigheten före ikraftträdandet överklagas enligt äldre föreskrifter.

De nya föreskrifterna i 3 kap. 15-15 d §§ tillämpas om handlingar och uppgifter begärs undantagna efter ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1990:331.
[2] Senaste lydelse 1987:1229.
[3] Senaste lydelse 1987:1229.
[4] Senaste lydelse 1987:1229.
[5] Senaste lydelse 1987:1229.
[6] Senaste lydelse 1993:462.

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

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

dels att 27 a § skall betecknas 27 c §,

dels att 27 och 76 §§ skall ha följande lydelse,

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

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

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

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

Om arbetsgivare eller arbetstagare inte följer en anmaning

enligt andra stycket får vite föreläggas. Bestämmelserna i 83 § uppbördslagen (1953:272) om vite gäller därvid i tillämpliga delar.

27 a §

Om några uppgifter i en uppbördsdeklaration eller annan redovisningshandling behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får skattemyndigheten komma överens med arbetsgivaren om att sådan avstämning skall göras vid besök hos honom eller vid annat personligt sammanträffande.

27 b §

För kontroll av att den, som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller som är annan juridisk person än dödsbo, har fullgjort sin uppgiftsskyldighet riktigt och fullständigt får Riksskatteverket eller skattemyndighet besluta om revision hos honom. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 c §§ taxeringslagen (1990:324).

76 §[3]

Länsrättens beslut i fråga som avses i 6 § tredje stycket, 7 §, *13 § första stycket* eller 22 a § andra stycket får inte överklagas.

Länsrättens beslut i fråga som avses i 6 § tredje stycket, 7 § eller 22 a § andra stycket får inte överklagas.

Överklagande av länsrättens beslut i fråga som avses i 13 § första stycket får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

Sjömansskattenämndens beslut överklagas hos kammarrätten inom den tid som gäller vid överklagande hos kammarrätten av nämndens beslut enligt lagen (1958:295) om

Sjömansskattenämndens beslut överklagas hos kammarrätten inom den tid som gäller vid överklagande hos kammarrätten av nämndens beslut enligt lagen (1958:295) om

sjömansskatt. Beslut i fråga som avses i 6 § tredje stycket, *13 § första stycket* eller 22 a § andra stycket får dock inte överklagas.	sjömansskatt. Beslut i fråga som avses i 6 § tredje stycket, eller 22 a § andra stycket får dock inte överklagas. *Överklagande av Sjömansskattenämndens beslut i fråga som avses i 13 § första stycket får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Föreskrifterna om överklagande i 76 § träder dock i kraft först den 1 oktober 1994. Beslut som meddelats av skattemyndigheten eller Sjömansskattenämnden före ikraftträdandet överklagas enligt äldre föreskrifter.

[1] Lagen omtryckt 1991:98.

[2] Senaste lydelse 1992:1179.

[3] Senaste lydelse 1992:642.

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (1987:1065)
dels att 16, 42 och 75-79 §§ skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas åtta nya paragrafer, 75 a-75 c, 77 a, 77 b och 79 a-79 c §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

16 §

Regeringen föreskriver vilka handlingar som skall bifogas en tulldeklaration eller i övrigt inges för att styrka uppgifter om en vara som skall förtullas.

En tullmyndighet kan förelägga den tullskyldige att lämna de ytterligare uppgifter som behövs för kontroll av tulldeklaration eller av annan uppgift om en vara som skall förtullas.

42 §[1]

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar ytterligare föreskrifter om uppgifter och handlingar som skall lämnas till tullmyndigheten när en vara förs ut ur landet.

Tullmyndigheten kan förelägga exportören att lämna de ytterligare uppgifter som behövs för kontroll av anmälan om utförsel eller av annan uppgift i fråga om en vara som skall föras ut.

På grundval av de lämnade uppgifterna och den undersökning av varan, som kan behövas, kontrollerar tullmyndigheten om det finns något hinder mot utförseln.

75 §[2]

För kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen fullgjorts riktigt och fullständigt får *tullmyndigheten, utöver undersökning enligt 63* §, förelägga den som är uppgiftsskyldig att *för granskning tillhandahålla tullmyndigheten räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör hans verksamhet. Även den för vars räkning en vara förts in eller*

Tullmyndigheten får förelägga den som är *eller kan antas vara anmälnings- eller* uppgiftsskyldig *enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen* att *lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling* som behövs för *kontroll av att anmälnings- eller uppgiftsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt och fullständigt sätt.*

förts ut kan föreläggas att tillhandahålla handlingar som behövs för *kontrollen. Detsamma gäller andra personer som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift som är av betydelse för kontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som rör verksamheten.*

Vad som i första stycket sagts gäller även den för vars räkning en vara förts in eller förts ut.

Avser ett föreläggande enligt första stycket räkenskaper som förs med hjälp av automatisk databehandling skall dessa därvid efter tullmyndighetens bestämmande tillhandahållas i utskrift eller på medium för automatisk databehandling.

Avser ett föreläggande enligt första *eller andra* stycket *uppgifter* i räkenskaper som förs med hjälp av automatisk databehandling skall dessa därvid efter tullmyndighetens bestämmande tillhandahållas i utskrift eller på medium för automatisk databehandling.

75 a §

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

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

75 b §

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

Revisionen får avse att kontrol-

lera att anmälnings- eller uppgiftsskyldigheten enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen fullgjorts riktigt och fullständigt.

76 §[3]

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

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

Ett beslut om *revision* skall *överlämnas till den reviderade innan revisionen verkställs. Beslutet skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 78 och 79 §§.*

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

77 §[4]

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

En revision skall *bedrivas i samverkan med den reviderade och* på *ett* sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. *För det fall den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite i 77 b § fjärde stycket och om andra tvångsåtgärder i lagen (1994:000) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.*

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

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

77 a §

Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas om de inte skall undantas enligt 78 §.

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

77 b §

Vid revision skall den reviderade tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande samt i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen.

Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Revisorn får kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.

Vid granskning av upptagning som avses i andra stycket får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Granskningen får inte verkställas via telenät.

Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket får tullmyndigheten förelägga honom vid vite att fullgöra dem.

77 c §

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

Tullmyndigheten skall snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den reviderade i de

delar som rör honom.

78 §[5]

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

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

Länsrättens beslut får inte överklagas.

På den enskildes begäran skall från föreläggande eller revision undantas

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

2. annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse överväger dess betydelse för kontrollen.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter.

79 §

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

Tullmyndigheten skall snarast meddela resultatet av granskningen till den hos vilken granskningen skett och, om det behövs, lämna denne tillfälle att yttra sig.

En skriftlig begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling, skall ges in till länsrätten, tillsammans med föreläggandet och den begärda handlingen eller uppgiften.

Om den reviderade begär att en handling skall undantas från revision skall handlingen, om tullmyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten.

Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om handlingen eller uppgiften skall undantas från kontrollen.

79 a §

I fråga om upptagning som avses i 77 a § andra stycket bestämmer länsrätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.

Länsrätten får i fråga om upptagning som avses i föregående stycke besluta om sådana begränsningar i tullmyndighetens rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att uppgift, som skall undantas från granskning, inte skall bli tillgänglig för myndigheten.

79 b §

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

Anser den enskilde att en handling eller uppgift inte omfattas av kontrollen handläggs frågan om undantagande på sätt som anges i 79 och 79 a §§ samt i första stycket.

79 c §

Om en handling eller del av handling undantagits från kontroll, får dess innehåll inte återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet. Detta gäller även om en handling, utan beslut av länsrätten, återlämnats efter det att den begärts undantagen.

Ett beslut i fråga om undantagande av handling eller uppgift gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Senaste lydelse 1990:138.
[2] Senaste lydelse 1993:640.
[3] Senaste lydelse 1993:640.
[4] Senaste lydelse 1993:640.
[5] Senaste lydelse 1993:640.

2.12 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

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

dels att 3 kap. 3 § och 4 kap. 6 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 3 kap. 50 a §, och närmast före den nya paragrafen en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	3 kap.
	3 §
Länsrätten får, *om det finns synnerliga skäl,* på framställning av en uppgiftsskyldig som förelagts att lämna kontrolluppgift som enligt bestämmelserna i detta kapitel skall lämnas först efter föreläggande, *befria honom från denna skyldighet när uppgiften omfattas av den uppgiftsskyldiges tystnadsplikt eller särskilda omständigheter i annat fall gör att att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom.*	Länsrätten får på framställning av en uppgiftsskyldig som förelagts att lämna kontrolluppgift som enligt bestämmelserna i detta kapitel skall lämnas först efter föreläggande, *besluta att uppgift eller handling skall undantas från föreläggandet. Därvid gäller bestämmelserna i 3 kap. 13-14 c §§ taxeringslagen (1990:324).*
	Kontrolluppgift om rättshandling
	50 a §
	Efter föreläggande av skattemyndigheten skall den, som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller som är annan juridisk person än dödsbo, lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen. Om det finns särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna sådan uppgift.
	Den som föreläggs kan, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för

att fullgöra det, i stället ställa nödvändiga handlingar till skattemyndighetens förfogande för granskning.

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

4 kap.

6 §[1]

Skattemyndighetens beslut enligt 2 kap. 19 § får överklagas till Riksskatteverket. Övriga beslut av skattemyndigheten enligt denna lag får inte överklagas.

Riksskatteverkets beslut enligt denna lag får inte överklagas.

Länsrättens beslut enligt 3 kap. 3 § får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Senaste lydelse 1990:1136.

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

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

dels att 5 § skall upphöra att gälla,

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[1]	
Denna lag gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter samt *vid granskning* enligt 75 § tullagen (1987:1065), när åtgärden innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973:289).	Denna lag gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter samt enligt 75 *b* § tullagen (1987:1065), när åtgärden innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973:289).
3 §[2]	
Datainspektionen utövar tillsyn över att granskning som sker med hjälp av automatisk databehandling inte medför otillbörligt intrång i personlig integritet. Härvid tillämpas 15 § andra stycket och 16 § datalagen (1973:289).	
Den som verkställer revisionen *eller granskning enligt 75 § tullagen (1987:1065)* skall lämna Datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.	Den som verkställer revisionen skall lämna Datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.
6 §[3]	
Den som har beslutat om revisionen *eller granskning enligt 75 § tullagen (1987:1065)* och den hos vilken revisionen *eller granskningen* sker får överklaga Datainspektionens beslut enligt denna lag till regeringen. Även Justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.	Den som har beslutat om revision och den hos vilken revisionen sker får överklaga Datainspektionens beslut enligt denna lag till regeringen. Även Justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Senaste lydelse 1993:641.
[2] Senaste lydelse 1993:641.
[3] Senaste lydelse 1993:641.

2.14 Förslag till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar

Härigenom föreskrivs att 18 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
18 §[2]	
Länsrätt är domför med en lagfaren domare ensam	
1. när åtgärd som avser endast måls beredande vidtages,	
2. vid sådant förhör med vittne eller sakkunnig som begärts av annan länsrätt,	
3. vid beslut som avser endast rättelse av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende,	
4. vid beslut om återkallelse tills vidare av ett körkort, körkortstillstånd eller traktorkort eller om vägran att tills vidare godkänna ett utländskt körkort, när det är uppenbart att ett sådant beslut bör meddelas eller när omhändertagande beslutas enligt 23 § körkortslagen (1977:477),	
5. vid beslut enligt luftfartslagen (1957:297) om försättande ur kraft av ett certifikat, elevtillstånd eller behörighetsbevis, när det är uppenbart att ett sådant beslut bör meddelas,	
6. vid annat beslut som inte innefattar slutligt avgörande av mål.	
Om det inte är påkallat av särskild anledning att målet prövas av fullsutten rätt, är länsrätt domför med en lagfaren domare ensam vid beslut som inte innefattar prövning av målet i sak.	
Åtgärder som avser endast beredande av ett mål och som inte är av sådant slag att de bör förbehållas lagfarna domare får utföras av en annan tjänsteman vid länsrätten som har tillräcklig kunskap och erfarenhet. Närmare bestämmelser om detta meddelas av regeringen.	
Vad som sägs i andra stycket gäller även vid avgörande av	Vad som sägs i andra stycket gäller även vid avgörande av
1. mål om utdömande av vite,	1. mål om utdömande av vite,
2. mål enligt *bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen*, enligt lagen (1978: 880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, om besiktning enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), om handlings undantagande från taxeringsrevision, skatterevision, eller annan granskning och om befrielse från skyldighet att lämna upplysningar eller visa upp handling enligt taxeringslagen (1990: 324), mervärdesskattelagen (1994: 000), lagen (1984:668) om uppbörd av	2. mål enligt *lagen (1994:000) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet*, enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, om besiktning enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), om handlings undantagande från taxeringsrevision, skatterevision, eller annan granskning och om befrielse från skyldighet att lämna upplysningar eller visa upp handling enligt taxeringslagen (1990: 324), mervärdesskattelagen (1994: 000), *lagen (1958:295) om sjömans-*

socialavgifter från arbetsgivare eller lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter samt om befrielse från skyldighet att lämna kontrolluppgift enligt lagen (1990: 325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,

3. mål om omedelbart omhändertagande enligt 6 § lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, mål om tillfälligt flyttningsförbud enligt 27 § samma lag, mål om omedelbart omhändertagande enligt 13 § lagen (1988: 870) om vård av missbrukare i vissa fall, mål om tillfälligt omhändertagande enligt 37 § smittskyddslagen (1988:1472), mål enligt 33 § lagen (1991:1128) om psykiatrisk tvångsvård samt mål enligt 18 § första stycket 2-4 såvitt avser de fall då vården inte har förenats med särskild utskrivningsprövning eller 5 lagen (1991:1129) om rättspsykiatrisk vård,

4. mål om anstånd med att betala skatt eller socialavgifter enligt uppbörds eller skatteförfattningarna och annat mål enligt uppbörds- och folkbokföringsförfattningarna med undantag av mål om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt och mål enligt lagen (1984:668) om upppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,

5. mål om uppdelning av taxeringsvärde enligt 20 kap. 15 § fastighetstaxeringslagen (1979: 1152),

6. mål som avser ändring av taxerad inkomst med högst 5 000 kr.,

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

8. mål om rättshjälp genom offentligt biträde i ett ärende hos en annan myndighet,

skatt, tullagen (1987:1065), uppbördslagen (1953:272), lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter samt om befrielse från skyldighet att lämna kontrolluppgift enligt lagen (1990: 325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,

3. mål om omedelbart omhändertagande enligt 6 § lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, mål om tillfälligt flyttningsförbud enligt 27 § samma lag, mål om omedelbart omhändertagande enligt 13 § lagen (1988: 870) om vård av missbrukare i vissa fall, mål om tillfälligt omhändertagande enligt 37 § smittskyddslagen (1988:1472), mål enligt 33 § lagen (1991:1128) om psykiatrisk tvångsvård samt mål enligt 18 § första stycket 2-4 såvitt avser de fall då vården inte har förenats med särskild utskrivningsprövning eller 5 lagen (1991:1129) om rättspsykiatrisk vård,

4. mål om anstånd med att betala skatt eller socialavgifter enligt uppbörds- eller skatteförfattningarna och annat mål enligt uppbörds- och folkbokföringsförfattningarna med undantag av mål om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt och mål enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,

5. mål om uppdelning av taxeringsvärde enligt 20 kap. 15 § fastighetstaxeringslagen (1979: 1152),

6. mål som avser ändring av taxerad inkomst med högst 5 000 kr.,

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

8. mål om rättshjälp genom offentligt biträde i ett ärende hos en annan myndighet,

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
9. mål enligt körkortslagen (1977:477) om beslutet innebär att något körkortsingripande inte skall ske eller att varning meddelas eller om det är uppenbart att ett körkort, körkortstillstånd eller traktorkort skall återkallas eller att ett utländskt körkort inte skall godkännas,	9. mål enligt körkortslagen (1977:477) om beslutet innebär att något körkortsingripande inte skall ske eller att varning meddelas eller om det är uppenbart att ett körkort, körkortstillstånd eller traktorkort skall återkallas eller att ett utländskt körkort inte skall godkännas,
10. mål enligt luftfartslagen, om beslutet innebär att varning meddelas eller om det är uppenbart att ett certifikat, elevtillstånd eller behörighets bevis skall återkallas,	10. mål enligt luftfartslagen, om beslutet innebär att varning meddelas eller om det är uppenbart att ett certifikat, elevtillstånd eller behörighets bevis skall återkallas,
11. mål i vilket saken är uppenbar.	11. mål i vilket saken är uppenbar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Lagen omtryckt 1981:1323.

[2] Lydelse enligt prop. 1993/94:99.

2.15 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sekretesslagen[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	9 kap.
	2 §
Sekretess gäller i	Sekretess gäller i
1. särskilt ärende om kontroll *beträffande* skatt eller *om säkringsåtgärd i samband med sådan kontroll* samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte faller under 1 §,	1. särskilt ärende om *revision eller annan* kontroll *i fråga om* skatt, *tull* eller *avgift* samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte faller under 1 §,
2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,	2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,
3. ärende om anstånd med erläggande av skatt	3. ärende om anstånd med erläggande av skatt
för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.	för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

I fråga om sekretess enligt denna paragraf tillämpas 1 § första stycket tredje-sjätte meningarna.

Sekretessen gäller inte beslut i ärende som avses i första stycket 2 och 3.

I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1]Lagen omtryckt 1992:1474.

Härigenom föreskrivs i fråga om utsökningsbalken
dels att 8 kap. 14 § skall upphöra att gälla,
dels att 10 kap. 7 och 10 §§, 12 kap. 25 §, 13 kap. 7 § och 16 kap. 15 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Förslagen lydelse*
10 kap.	
7 §	
Minst trettio dagar före auktionen skall underrättelser om försäljningen sändas till sökanden och ägaren samt till kända borgenärer som har sjöpanträtt, panträtt på grund av inteckning, retentionsrätt *eller förmånsrätt på grund av betalningssäkring*. Blir sådan borgenär känd senare, skall underrättelse genast sändas till honom. Har registermyndigheten uppgift om adress, skall den användas. Underrättelse till utrikes ort skall om möjligt sändas med flygpost.	Minst trettio dagar före auktionen skall underrättelser om försäljningen sändas till sökanden och ägaren samt till kända borgenärer som har sjöpanträtt, panträtt på grund av inteckning *eller* retentionsrätt. Blir sådan borgenär känd senare, skall underrättelse genast sändas till honom. Har registermyndigheten uppgift om adress, skall den användas. Underrättelse till utrikes ort skall om möjligt sändas med flygpost.
10 §	
I sakägarförteckningen upptas, förutom exekutionsfordringen, fordran som är förenad med sjöpanträtt, panträtt på grund av inteckning, retentionsrätt *eller förmånsrätt på grund av betalningssäkring* samt förrättningskostnaderna.	*I sakägarförteckningen upptas*, förutom exekutionsfordringen, fordran som är förenad med sjöpanträtt, panträtt på grund av inteckning *eller* retentionsrätt samt förrättningskostnaderna.
Om skeppet hör till konkursbo, upptas även arvode och annan kostnad för skeppets förvaltning under konkursen. Är skeppet därjämte utmätt *eller taget i anspråk genom betalningssäkring*, upptas fordran som skall utgå med förmånsrätt enligt 10 § förmånsrättslagen (1970:979).	Om skeppet hör till konkursbo, upptas även arvode och annan kostnad för skeppets förvaltning under konkursen. Är skeppet därjämte utmätt, upptas fordran som skall utgå med förmånsrätt enligt 10 § förmånsrättslagen (1970:979).

Med fordran som är förenad med panträtt på grund av inteckning avses även fordran för vilken skepp har tagits i anspråk enligt 9 kap. 14 § samt rätt till betalning på grund av ägarhypotek.

12 kap.

25 §[1]

I sakägarförteckningen upptas förutom exekutionsfordringen

1. fordran som skall utgå med förmånsrätt enligt 6 § 1 eller 7 § 1 eller 2 förmånsrättslagen (1970:979) och som förfaller till betalning senast den tillträdesdag som anges i 36 §,

2. fordran som är förenad med panträtt i fastigheten,

3. fordran som är förenad med förmånsrätt i fastigheten på grund av betalningssäkring,

4. nyttjanderätt, servitut eller rätt till elektrisk kraft som besvärar fastigheten, om rättigheten är inskriven eller grundar sig på skriftlig handling som är tillgänglig eller avser hyra av en bostadslägenhet i en fastighet, som är taxerad som hyreshusenhet, om hyresgästen har tillträtt lägenheten, dock ej sådan rättighet som skall bestå oavsett fastighetens försäljning,

3. nyttjanderätt, servitut eller rätt till elektrisk kraft som besvärar fastigheten, om rättigheten är inskriven eller grundar sig på skriftlig handling som är tillgänglig eller avser hyra av en bostadslägenhet i en fastighet, som är taxerad som hyreshusenhet, om hyresgästen har tillträtt lägenheten, dock ej sådan rättighet som skall bestå oavsett fastighetens försäljning,

5. förrättningskostnaderna. *4.* förrättningskostnaderna.

Om fastigheten hör till konkursbo, upptas även arvode och annan kostnad för fastighetens förvaltning under konkursen.

13 kap.

7 §

Är fordran eller därmed förenad förmånsrätt beroende av villkor eller tvistig eller är förmånsrätt beroende av att sökt inteckning beviljas, skall kronofogdemyndigheten avsätta vad som belöper på fordringen i avvaktan på att villkoret uppfylls eller förfaller eller att tvisten eller frågan om inteckning blir slutligt avgjord. Avsättning skall dock ej ske i fall då tvist skall prövas enligt tredje stycket.

Borgenär vars fordran eller förmånsrätt är tvistig skall, om det ej av särskilda skäl är obehövligt, föreläggas att inom en månad från det att föreläggandet delgavs honom väcka talan om rätten till medlen mot sakägare som medlen skall tillkomma om borgenärens anspråk faller bort. Efterkommer borgenären ej föreläggandet, har han förlorat sin rätt till medlen, om ej motparten inom den angivna tiden har väckt talan mot borgenären.

Kan fördelningen ej utan betydande olägenhet för parterna avslutas utan att tvisten har blivit avgjord, skall kronofogdemyndigheten själv pröva tvisten, om det är ändamålsenligt. Därvid gäller vad som sägs i 2 kap. 22 och 23 §§.

Vad som belöper på fordran som är förenad med förmånsrätt på grund av betalningssäkring skall avsättas i avvaktan på att fordringen fastställs och förutsättningar för indrivning inträder eller att beslutet om betalningssäkring hävs.

16 kap.

15 §

Kvarstad för fordran hindrar ej att egendomen utmäts eller beläggs med kvarstad för annan fordran. Finns annan egendom att tillgå, skall dock denna tagas i anspråk i första hand, om ej den fordran för vilken utmätning eller kvarstad söks är förenad med särskild förmånsrätt i den kvarstadsbelagda egendomen.

Om egendom som har belagts med kvarstad för fordran utmäts för annan fordran vilken ej är förenad med särskild förmånsrätt i egendomen *eller tas i anspråk genom betalningssäkring för sådan fordran*, skall egendomen anses samtidigt utmätt för kvarstadsborgenärens fordran. Sådan utmätningsverkan förfaller, om den sökta utmätningen *eller betalningssäkringen* hävs.

Om egendom som har belagts med kvarstad för fordran utmäts för annan fordran vilken ej är förenad med särskild förmånsrätt i egendomen, skall egendomen anses samtidigt utmätt för kvarstadsborgenärens fordran. Sådan utmätningsverkan förfaller, om den sökta utmätningen hävs.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter tillämpas fortfarande i fråga om betalningssäkring som verkställts före ikraftträdandet.

[1]Senaste lydelse 1990:1388.

2.17 Förslag till lag om ändring i konkurslagen (1987:672)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 5 § samt 4 kap. 13 och 19 §§ konkurslagen (1987:672) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Förslagen lydelse*
1 kap.	
5 §	
Med panträtt i fast egendom jämställs vid tillämpningen av denna lag annan särskild förmånsrätt som gäller i egendomen och inte grundas på utmätning *eller betalningssäkring*.	Med panträtt i fast egendom jämställs vid tillämpningen av denna lag annan särskild förmånsrätt som gäller i egendomen och inte grundas på utmätning.
Vad som sägs om borgenär med handpanträtt i lös egendom tillämpas också i fråga om borgenär med rätt att hålla kvar lös egendom till säkerhet för fordran (retentionsrätt).	
4 kap.	
13 §[1]	
Förmånsrätt eller betalning som en borgenär har vunnit genom utmätning går åter, om förmånsrätten har inträtt senare än tre månader före fristdagen. Har utmätningen skett till förmån för någon som är närstående till gäldenären, går förmånsrätten eller betalningen också åter om förmånsrätten har inträtt dessförinnan men senare än två år före fristdagen och det inte visas att gäldenären varken var eller genom åtgärden blev insolvent.	
Förmånsrätt på grund av betalningssäkring går åter, om förmånsrätten har inträtt senare än tre månader före fristdagen.	
Vad som sägs i första *och andra styckena* gäller inte om förmånsrätten har inträtt vid utbyte mot egendom som har utmätts *eller betalningssäkrats* tidigare än tre månader före fristdagen eller, i fall som avses i första stycket andra meningen, två år före fristdagen.	Vad som sägs i första *stycket* gäller inte om förmånsrätten har inträtt vid utbyte mot egendom som har utmätts tidigare än tre månader före fristdagen eller, i fall som avses i första stycket andra meningen, två år före fristdagen.
19 §	
Förvaltaren får påkalla återvinning	
1. genom att väcka talan vid allmän domstol,	
2. genom att göra anmärkning mot bevakning eller i samband med utdelningsförfarandet bestrida yrkande i annan ordning om betalnings- eller förmånsrätt i konkursen eller	
3. genom att göra invändning mot annat yrkande som i rättegång	

framställs mot konkursboet.

Om förvaltaren inte vill påkalla återvinning och inte heller ingår förlikning i saken, får en borgenär påkalla återvinning genom att väcka talan vid allmän domstol.

För återgång av förmånsrätt som har vunnits genom utmätning *eller genom betalningssäkring* behövs inte någon särskild åtgärd.

För återgång av förmånsrätt som har vunnits genom utmätning behövs inte någon särskild åtgärd.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter tillämpas i fråga om betalningssäkring som verkställts före ikraftträdandet.

[1]Senaste lydelse 1989:1002.

2.18 Förslag till lag om ändring i rättshjälpslagen (1972:429)

Härigenom föreskrivs att 8 § rättshjälpslagen (1972:429)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Förslagen lydelse*

8 §[2]

Allmän rättshjälp får ej beviljas

1. i angelägenhet som skall prövas eller på annat sätt behandlas utom riket; rättshjälp får dock beviljas en rättssökande som är bosatt här, om saken gäller ett brott mot honom eller henne som motsvarar brott enligt 6 kap. brottsbalken eller om det finns särskilda skäl för rättshjälp,

2. utlänningar som varken är eller tidigare varit bosatta här, om det inte finns särskilda skäl för rättshjälp,

3. den som är eller har varit näringsidkare i angelägenhet som har uppkommit i hans näringsverksamhet, om det inte finns skäl för rättshjälp med hänsyn till verksamhetens art och begränsade omfattning, hans ekonomiska och personliga förhållanden och omständigheterna i övrigt,

4. i fråga om anspråk som överlåtits till den rättssökande, om överlåtelsen kan antagas ha ägt rum i syfte att åstadkomma fördel vid prövning av begäran om rättshjälp,

5. för upprättande av självdeklaration,

6. för upprättande av äktenskapsförord, testamente eller gåvohandling,

7. i angelägenhet rörande bodelning, om det inte med hänsyn till boets beskaffenhet och makarnas eller sambornas personliga förhållanden finns särskilda skäl för rättshjälp,

8. om frågan om rättshjälp kan anstå till dess en annan rättslig angelägenhet, vari anspråket stöder sig på väsentligen likartad grund, har avgjorts slutligt,

9. ägaren eller tidigare ägare av en fastighet eller en byggnad i angelägenhet som avser fastigheten eller byggnaden, om han har eller borde ha haft rättsskyddsförsäkring eller något annat liknande rättsskydd som omfattar angelägenheten och något annat inte följer av andra stycket,

10. i angelägenhet rörande trafikskadeersättning enligt trafikskadelagen (1975:1410) eller rörande skadestånd som kan betalas från en föreliggande ansvarsförsäkring; dock får rättshjälp beviljas den skadelidande om angelägenheten är anhängig vid domstol eller rör enbart annan skada än personskada,

11. i angelägenhet rörande skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:000),

12. i angelägenhet rörande skatter, tullar, avgifter eller betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, om det inte finns särskilda

skäl för rättshjälp.

12. den som inte har befogat intresse av att få sin sak behandlad.

13. den som inte har befogat intresse av att få sin sak behandlad.

I fall som avses i första stycket 9 får rättshjälp beviljas när den rättssökandes egna kostnader i angelägenheten har uppgått till minst tre gånger det basbelopp som anges i 6 § första stycket. Därvid beaktas endast kostnader av sådant slag som kan antas komma att betalas från den rättssökandes rättsskydd eller, om något sådant inte finns, kostnader som avses i 9 § andra stycket.

I fråga om visst slag av ärenden som är talrikt förekommande och normalt av enkel beskaffenhet kan regeringen förordna att allmän rättshjälp ej skall beviljas.

Under förutsättning av ömsesidighet kan regeringen förordna att medborgare i en viss främmande stat och den som, utan att vara medborgare i den staten, är bosatt där skall vara likställd med svensk medborgare i fråga om allmän rättshjälp.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1]Lagen omtryckt 1993:9.

[2]Lydelse enligt prop. 1993/94:123.

3 Ärendet och dess beredning

3.1 Översynen av rättssäkerheten vid beskattningen

Genom beslut den 12 mars 1992 bemyndigade regeringen det statsråd som har till uppgift att föredra ärenden om skatter att tillkalla en parlamentarisk kommitté med uppdrag att utreda frågor rörande rättssäkerheten vid beskattningen. Kommittén antog namnet Rättssäkerhetskommittén och avlämnade betänkandet Rättssäkerheten vid beskattningen (SOU 1993:62) i juni 1993. Kommitténs sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över de remissinstanser som yttrat sig finns i *bilaga 2*. En sammanställning över remissyttrandena har upprättats och finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr 3147/93).

3.2 Lagrådet

Regeringen beslutade den 20 januari 1994 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*.

Regeringen har i propositionens lagförslag följt Lagrådets förslag utom i ett avseende (se avsnitt 5.3.3). Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 5.3.3, 5.3.4, 5.5 och 5.6.1 samt i författningskommentarerna till de lagrum som Lagrådet lämnat synpunkter på. Lagrådets granskning har också lett till vissa redaktionella ändringar i lagtexten.

4 Allmänna synpunkter på rättssäkerhet vid beskattningen

Rättssäkerhet är ett ständigt omdiskuterat och aktuellt tema inte minst inom beskattningen. Begreppet rättssäkerhet har inte någon klar och entydig innebörd och har därför inte heller kunnat ges någon allmänt accepterad definition. Starkt bidragande orsaker till detta är att rättssäkerhetsbegreppet inte är statiskt och att det rymmer många skilda aspekter. Rättssäkerheten började att diskuteras i samband med framväxten av rättsstatsbegreppet på 1800-talet. En rättsstat kännetecknas av att staten och statsorganen är skyldiga att följa den gällande rättens regler och att garantier finns mot missbruk av statsmakten. Utgångspunkten för rättssäkerhetsbegreppet är just att skydda den enskilde mot oberättigade anspråk och krav från den offentliga maktens sida. Det är också denna utgångspunkt som motiverat de omfattande och i vissa fall genomgripande förändringar som föreslås i propositionen.

En av de grundläggande aspekterna av rättssäkerheten brukar sägas vara att de enskilda skall kunna förutse de rättsliga följderna av sitt handlande

och att lika fall därför skall bedömas på lika sätt. En annan är att legalitetsprincipen skall iakttas, vilket bl.a. innebär att det allmännas handlande skall regleras med stöd av klar och tydlig lag. Sedvanerättsligt anses också behovs- och proportionalitetsprinciperna gälla vid all myndighetsutövning. Dessa innebär att åtgärder som vidtas skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med dem. En annan viktig rättssäkerhetsfråga är den enskildes rätt till domstolsprövning av tvångsåtgärder.

Liksom de enskilda har ett berättigat krav på att kunna förutse skattekonsekvenserna av sitt handlande har de också intresse av att skatten fördelas dem emellan på det sätt som lagstiftningen avser. För att detta skall ske måste skattemyndigheten kunna kontrollera efterlevnaden av skattereglerna och det är här många gånger besvärliga gränsdragningar måste göras mellan kontrollintresset, som även ytterst kan sägas motiveras av en likabehandlingsprincip, och intresset att skydda den enskildes personliga integritet. Det är därför viktigt att kontrollintresset vägs mot skyddet för den personliga integriteten och att det blir en rimlig balans mellan det allmännas och den enskildes intressen. Några generella regler för hur denna intresseavvägning skall göras går inte att ställa upp utan en närmare analys är nödvändig för varje enskild fråga.

Under det senaste årtiondet har såväl de materiella reglerna som förfarandereglerna på skatteområdet varit föremål för ständig omvandling där framför allt skattereformen har inneburit genomgripande förändringar av de materiella reglerna. Även taxeringsreformen har medfört omfattande förändringar med bl.a. en ny skatteorganisation och ett nytt förfarande gemensamt för bl.a. inkomst- och mervärdesskatt. Därigenom har bättre förutsättningar för en rättvis och likformig beskattning skapats.

Vissa av de regelförändringar som beslutats under senare år innebär en rimligare balans mellan det allmännas och den enskildes intressen. Exempelvis antogs en ny grund för eftergift av sanktionsavgifter av riksdagen i slutet av år 1991. Vidare infördes som en generell förutsättning för eftertaxering att beslutet inte framstår som uppenbart oskäligt. Ändringarna möjliggör en flexiblare bedömning i dessa ärenden. Reglerna om F-skattebevis, som gällt sedan den 1 april 1993, ökar förutsebarheten för den enskilde. Den som betalar ut ersättning för arbete kan på ett enkelt sätt få veta om han skall göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eller inte.

Även om en förbättrad rättssäkerhet följer av detta har den snabba utvecklingen på skatteområdet skett utan att något samlat grepp tagits om de frågor som rör de enskildas rättssäkerhet. Rättssäkerheten vid beskattningen har kritiserats i ett antal riksdagsmotioner där man efterlyst ett starkare skydd för den enskildes integritet och rättsliga ställning. Framför allt har den numera upphävda lagen (1980:865) mot skatteflykt, men även bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen och lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, varit föremål för kritik.

Kritik i olika avseenden har framförts även mot bl.a. reglerna om skatterevision, ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt,

anstånd med betalning av skatt och skattekontrollen i fråga om ersättning till meddelare. Kritiken föranledde att Rättssäkerhetskommittén tillsattes för att se över de nu nämnda frågorna och lämna förslag till förbättringar av rättssäkerheten. De förslag Rättssäkerhetskommittén lämnat i sitt betänkande Rättssäkerheten vid beskattningen (SOU 1993:62) skall behandlas i det följande.

Innan vi övergår till förslagen vill vi emellertid nämna att regeringen genom tilläggsdirektiv gett Rättssäkerhetskommittén i uppdrag att se över vissa ytterligare frågor med anknytning till rättssäkerheten vid beskattningen (Dir. 1993:112). Tilläggsdirektiven rör bl.a. prejudikatbildningen på skatteområdet, möjligheterna till förhandsbesked och tidsfrister för eftertaxering. Utredningsarbetet skall vara avslutat före utgången av maj 1995.

5 Skatteutredningar

5.1 Nuvarande regelsystem

Bestämmelserna om förfarandet vid beskattningen är spridda på flera olika författningar. Vad gäller inkomst- och förmögenhetsbeskattningen finns de centrala bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324), TL, som innehåller bestämmelser om förfarandet vid såväl skattemyndighet som domstol. Taxeringslagen innehåller dock enbart bestämmelser om förfarandet vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt. Bestämmelserna om uppgiftsskyldighet till ledning för taxering har samlats i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK, medan regler om debitering och uppbörd av sådana skatter för vilka underlagen fastställs enligt taxeringslagen finns i uppbördslagen (1953:272), UBL. Vad gäller punktskatter och prisregleringsavgifter finns förfaranderegleraa samlade i en särskild lag, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Den lagen innehåller, till skillnad från taxeringslagen, också bestämmelser om uppbörd av skatt. Lagstiftningen på mervärdesskatteområdet, såväl den nya mervärdesskattelag som föreslås i den proposition som nyligen överlämnades till riksdagen (prop. 1993/94:99) som den nu gällande lagen (1968:430) om mervärdeskatt, omfattar både materiella regler och förfaranderegler. Förfaranderegleraa i fråga om arbetsgivaravgifter är samlade i en lag med huvudsaklig inriktning på uppbördsfrågor, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

I samband med införandet av den nya taxeringslagen ändrades förfaranderegleraa i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och lagen om mervärdeskatt så att de i allt väsentligt överensstämmer med taxeringslagens förfaranderegler. På andra områden finns dock fortfarande bestämmelser som avviker från de principer som bär upp taxeringslagen. Ambitionen från regeringens sida är att förfaranderegleraa på skatteområdet skall bli mer enhetliga och överskådliga. Det

ligger enligt vår mening ett betydande rättssäkerhetsintresse i detta.

Även om det således finns betydande skillnader i uppbyggnaden av och innehållet i regelsystemen utgår kontrollagstiftningen i allmänhet från principerna i taxeringslagen. Vi inriktar oss därför i det följande på att redogöra för bestämmelserna om uppgiftsskyldighet och kontroll på taxeringsområdet.

Uppgiftsskyldighet

Inkomst- och förmögenhetsbeskattningen bygger sedan gammalt på de under sanningsplikt avlämnade självdeklarationerna. Efter hand har dock deklarationsskyldigheten för ett stort antal skattskyldiga, främst sådana med enkla inkomst- och förmögenhetsförhållanden, förändrats i väsentliga avseenden.

Vid 1987 års taxering infördes den förenklade självdeklarationen. En skattskyldig som enbart uppburit tjänste- och kapitalinkomster som han fått kontrolluppgift på och inte haft avdragsgilla kostnader, behöver enbart med ett kryss bekräfta att de inkomster han uppburit överensstämmer med kontrolluppgifterna och underteckna deklarationen. Ett problem med den förenklade självdeklarationen har varit att den skattskyldige inte med säkerhet har vetat vilka belopp han deklarerat. Fr.o.m. 1995 års taxering kommer detta att vara avhjälpt genom att deklarationsblanketterna förtrycks med uppgifter från kontrolluppgifterna. Förtryckning kommer att ske inte bara av tjänste- och kapitalinkomster utan också av bl.a. utgiftsräntor, avgifter för pensionsförsäkringar och tomträttsavgälder.

Kontrolluppgifterna har således kommit att få en central betydelse vid taxeringen av löntagare. Detta har inneburit att taxeringskontrollen av löntagare alltmer inriktats på att kontrollera att kontrolluppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt.

Även för näringsidkare har uppgiftsskyldigheten till ledning för egen taxering förändrats under senare år. Fr.o.m. 1993 års taxering gäller att näringsidkare i deklarationen skall lämna uppgifter om näringsverksamhet i form av standardiserade räkenskapsutdrag, s.k. SRU (2 kap. 19 § LSK). SRU innebär ett mer enhetligt uppgiftslämnande kopplat till företagens redovisning. Uppgifterna kan lämnas på ADB-medium.

Det kan konstateras att den obligatoriska kontrolluppgiftsskyldigheten ger skattemyndigheterna ett tämligen gott kontrollunderlag i fråga om löntagare. Vad gäller näringsverksamhet är förhållandena annorlunda. I deklarationen ges endast en sammanställning av det ekonomiska resultatet av ett stort antal transaktioner. Några obligatoriska kontrolluppgifter avseende näringsverksamhet lämnas i princip inte. Företagen måste därför i första hand kontrolleras utifrån de uppgifter de själva lämnar. De standardiserade räkenskapsutdragen har gjort det möjligt att göra fler maskinella kontroller av företagens deklarationer och förbättrat förutsättningarna att göra ett effektivt urval av kontrollobjekt. Därigenom kan kontrollen förskjutas från sedvanlig deklarationsgranskning till revision. En närmare granskning av den skattskyldiges bokföring i form av

revision är en förutsättning för en verksam kontroll.

I taxeringslagen och lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter finns bestämmelser som möjliggör för skattemyndigheten att hämta in kontrollinformation från den skattskyldige själv eller från tredjeman i form av kontrolluppgifter. I och för sig kan reglerna om kontrolluppgiftsskyldighet efter föreläggande och föreläggande riktat direkt till den deklarationsskyldige användas för tämligen omfattande uppgiftsinsamlingar även beträffande näringsidkare, men reglerna har i praktiken inte använts på det sättet. Vi skall här översiktligt redogöra för gällande bestämmelser.

Skattemyndigheten kan förelägga den skattskyldige att lämna de upplysningar som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering (3 kap. 5 § TL). Enligt samma lagrum kan skattemyndigheten också förelägga den skattskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen. Föreläggandet kan förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Vitesföreläggande kan inte överklagas (6 kap. 2 § TL). Fråga om utdömande av vite prövas av länsrätten och därvid kan också vitets lämplighet prövas (7 kap. 2 § TL). I 3 kap. 6 § TL finns bestämmelser om undantagande från skyldighet att lämna uppgift eller visa upp handling.

Bestämmelserna om skyldighet att lämna uppgifter till ledning för annans taxering omfattar inte bara de obligatoriska kontrolluppgifterna. Skattemyndigheten kan också hämta in kontrollinformation genom att förelägga tredjeman att lämna kontrolluppgift. I 3 kap. LSK finns en rad bestämmelser angående kontrolluppgifter som skall lämnas efter föreläggande av skattemyndigheten eller RSV. Uppgifter kan i vissa fall inhämtas om ej namngivna personer. Detta gäller bl.a. enligt 3 kap. 43 § LSK, som föreskriver viss uppgiftsskyldighet för den som bedriver näringsverksamhet eller innehar privatbostadsfastighet eller privatbostad. Uppgiftsskyldigheten avser belopp som utbetalats eller uppburits vid transaktioner med näringsidkare och som i mottagarens hand kan utgöra intäkt eller avdragsgill utgift vid taxeringen.

Taxeringsrevision

Bestämmelser om taxeringsrevision finns i 3 kap. 8-14 §§ TL.

Revision får verkställas hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos juridisk person som inte är dödsbo (3 kap. 8 § TL). För taxeringsrevision hos annan deklarations- eller uppgiftsskyldig krävs särskilda skäl.

Revision får verkställas för tre olika ändamål. Vanligtvis sker taxeringsrevision för att kontrollera att den reviderades egen deklarations- och uppgiftsskyldighet fullgjorts. Taxeringsrevision kan också ha till syfte att kontrollera någon annan än den hos vilken revisionen sker (s.k. tredjemansrevision). Sådan revision får göras dels för att kontrollera att

andra till namnet kända personer eller någon person, som ingått viss bestämd rättshandling med den som skall revideras, fullgjort sin uppgiftsskyldighet, dels för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den reviderade (s.k. generell kontroll).

Vid revisionen får räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifikationer samt korrespondens, protokoll och andra handlingar som rör verksamheten granskas (3 kap. 11 § första stycket TL). Revisorn får även ta del av material som omfattas av den skattskyldiges tystnadsplikt eller i övrigt rör uppgifter av ömtålig natur. I beskattningsverksamheten råder absolut sekretess för uppgifter om enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Uppgifter som skattemyndigheten hämtar in i sin utredningsverksamhet är därför skyddade mot allmänhetens insyn. Skyldigheten att lämna uppgifter till skattemyndigheterna har därför ansetts kunna ges en ganska vidsträckt omfattning. Länsrätten kan emellertid på framställning av den reviderade, när det finns synnerliga skäl, besluta att handling som med hänsyn till sitt innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom skall undantas från revisionen (3 kap. 13 § TL).

Revisorn har rätt att genast ta del av de handlingar som skall granskas och att få de upplysningar och den hjälp som behövs för granskningen. Han har vidare rätt att få tillträde till utrymme som huvudsakligen används i verksamheten. Det finns emellertid vissa begränsningar rörande bl.a. tid och plats för revisionen.

Det är skattemyndigheten som utför arbetet vid en revision. Den reviderade är endast skyldig att tillhandahålla det material som får granskas. Det förutsätts emellertid att han dessutom lämnar de upplysningar och det biträde i övrigt som behövs för att revisionen skall kunna fullgöras. Skattemyndigheten kan förelägga den reviderade vid vite att t.ex. tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att revisionen skall kunna verkställas (3 kap. 12 § TL).

Föreskrifter om skattemyndigheternas befogenheter att granska ADB-baserade räkenskaper finns i 3 kap. 11-13 §§ TL. Efter förebild av tryckfrihetsförordningen föreskrivs att med handling förstås, utöver framställning i skrift eller bild, även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Revisorn får själv använda de tekniska hjälpmedel som den reviderade förfogar över för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel. Länsrätten får dock, om handling som bör undantas från revision utgörs av upptagning, besluta om sådana begränsningar i revisorns rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att handlingen inte skall bli tillgänglig för revisorn.

Skattemyndigheten skall snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den som reviderats i de delar som rör honom (3 kap. 14 § TL).

För att göra en enklare räkenskapskontroll utan att behöva tillgripa en formlig taxeringsrevision kan skattemyndigheten efter överenskommelse med den skattskyldige företa s.k. taxeringsbesök (3 kap. 7 § TL). Vid taxeringsbesöket får uppgifter i självdeklarationen stämmas av mot

räkenskaper, anteckningar och andra handlingar. Besiktning får ske av fastighet, inventarier och andra tillgångar.

Revisionsverksamheten sker i form av planmässig kontroll och urvalskontroll. Den planmässiga kontrollen utgör i första hand en kontroll av att beskattningen fungerar på avsett sätt och riktas mot de största företagen. Det viktigaste syftet med urvalskontrollen är att öka lojaliteten mot skattesystemet. Urvalskontrollen omfattar mindre företag och enskilda näringsidkare och andra skattskyldiga med komplicerade inkomst- eller förmögenhetsförhållanden.

Ca 4 % av företagen revideras årligen. Urvalsrevisionerna svarar för 70 % av den totala revisionsverksamheten. Antalet revisioner uppgår till ca 10 000 per år. Visserligen gick antalet slutförda revisioner ned 1992 i förhållande till 1991. Den nedlagda tiden i revisionsverksamheten ökade dock.

Bevissäkring

Skattemyndigheterna kan vid utövandet av sina befogenheter använda tvångsmedel. Ett förelägganде att lämna uppgifter kan förenas med vite. Även den medverkan som krävs av den enskilde vid en taxeringsrevision kan framtvingas med vite.

Vidare ger bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen möjlighet att tillgripa säkringsåtgärder. Med stöd av den lagen kan sådana handlingar som får granskas vid revision eller andra kontrollåtgärder (bevismedel) eftersökas, omhändertas genom beslag eller säkerställas genom försegling.

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

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

Beslut om försegling får fattas om granskningsledaren inte får tillåtelse att genomsöka förvar eller utrymme och det skäligen kan antas att bevismedel finns där och eftersökning inte kan beslutas eller verkställas omedelbart eller när bevismedel som inte är under beslag inte lämpligen kan föras från den plats där det har påträffats. Beslut om försegling av förvar eller utrymme där beslagtaget bevismedel finns skall fattas om bevismedlet lämnas kvar hos innehavaren (5 §).

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1988 infördes en proportionalitetsregel i bevissäkringslagen (6 a §). Enligt denna får beslut fattas endast om vikten av att säkringsåtgärden vidtas är tillräckligt stor för att uppväga det intrång eller annat men som säkringsåtgärden innebär

för den enskilde.

När säkringsåtgärder riktar sig mot verksamhetsutrymmen fattas beslut och verkställs åtgärderna av granskningsledaren om det kan ske obehindrat. Beslutet får verkställas omedelbart. I fråga om andra ställen, t.ex. bostadsutrymmen, fattas beslutet av länsrätten. Kan en åtgärd inte verkställas obehindrat eller är det fråga om eftersökning i andra utrymmen än verksamhetsutrymmen verkställs åtgärden av kronofogdemyndigheten. Granskningsledares beslut och verkställighetsåtgärder kan prövas i efterhand av länsrätten på talan av den enskilde.

Vid åtgärd enligt bevissäkringslagen skall handling omedelbart förseglas när den granskade begär att den skall undantas om framställningen inte är uppenbart ogrundad. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva sådan framställning. Länsrättens avgörande kan överklagas till kammarrätt.

Under 1993 vidtogs åtgärder med stöd av bevissäkringslagen mot 16 skattskyldiga. I samtliga fall beslagtogs handlingar. I fyra fall eftersöktes handlingar i verksamhetsutrymmen och lika många gånger i andra utrymmen. Försegling användes en gång.

5.2 Allmänna utgångspunkter för en reformering av revisionsbestämmelserna

Rättssäkerhetskommitténs förslag rörande skatteutredningar är långtgående. Reglerna för skattekontrollen föreslås förändrade så att skillnaden mellan åtgärder som bygger på frivillighet och tvångsåtgärder blir tydligare. Utgångspunkten är att skatterevisioner skall bedrivas i samverkan med den reviderade. Endast när han motsätter sig åtgärden eller det finns påtaglig risk att han undanskaffar eller förvanskar handlingar skall tvångsåtgärd få tillgripas. Kommittén föreslår en tydligare reglering av hur revisioner under samverkan skall bedrivas.

Revision förslås få ske hos bokföringsskyldiga och hos juridiska personer utom dödsbon, men däremot inte hos fysiska personer som inte är bokföringsskyldiga. Reglerna om s.k. tredjemansrevision föreslås slopade. I stället skall tredjemanskontrollen ske i form av föreläggande att lämna uppgifter och visa upp handlingar. I vissa fall föreslås att tvångsåtgärder i form av tredjemanskontroll utan föregående föreläggande skall få tillgripas.

Bevissäkringslagen föreslås upphävd och ersatt av en ny tvångsåtgärdslag för beskattningsförfarandet. Förutsättningarna för tvångsåtgärder föreslås där bli väsenligt mer preciserade än i bevissäkringslagen och beslut skall normalt fattas av domstol.

Kommittén föreslår också att möjligheten att undanta integritetskänsliga handlingar från granskning utvidgas.

Remissutfallet är övervägande positivt till huvuddragen i Rättssäkerhetskommitténs förslag beträffande skatteutredning. De flesta remissinstanser ställer sig bakom den avvägning kommittén gjort mellan den enskildes rättssäkerhetsgarantier och en effektiv beskattning. Så har t.ex. RSV i allt väsentligt accepterat huvuddragen i förslagen. Verket menar dock att

förslagen i vissa avseenden medför betydande komplikationer och merarbete och ställer krav på ökade resurser. Några remissinstanser, Civilekonomernas Riksförbund, JUSEK och LO, avstyrker förslagen. Även TCO och Generaltullstyrelsen är kritiska till förslagen.

Utgångspunkten enligt gällande regler är att revisioner skall bedrivas i samverkan med den reviderade. Språket i revisionsbestämmelserna kan emellertid ge intryck av att revisioner alltid bedrivs under tvång. Det har dock ofta framhållits att revision är en kontrollåtgärd som bygger på samverkan och att revisionsinstitutet bör hållas isär från de tvångsmedel som kan användas i en konfliktsituation och som, förutom vite, återfinns i bevissäkringslagen (se t.ex. prop. 1987/88:65 s. 32 f.).

Taxeringslagen innehåller mycket få begränsningar i fråga om skattemyndigheternas befogenheter vid revisionsverksamheten. Vad gäller gränserna för tillträde till verksamhetslokaler är den enda begränsningen att revisionen om möjligt skall göras på ett sådant sätt att den inte hindrar verksamheten för den som revideras och att den inte utan särskilda skäl får verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00. Skattemyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för revisionen och den får verkställas hos den som skall revideras eller på annan plats, efter skattemyndighetens bestämmande. Bestämmelserna lämnar också utrymme för revisioner utan föregående kontakt med den reviderade, s.k. överraskningsrevisioner.

Det förhållandet att skattemyndigheten har vissa befogenheter för att kontrollera de enskildas deklarations- och uppgiftsskyldighet brukar normalt inte ifrågasättas. Hur långt dessa befogenheter skall sträcka sig ställs dock ofta under debatt. Som regeringen redan tidigare framhållit måste man här göra en avvägning mellan de enskildas rättssäkerhet och behovet av att ha en effektiv och ändamålsenlig kontroll.

Skatteutredningar innehåller ofta betydande inslag av myndighetsutövning. Det är därför och mot bakgrund av den stora betydelse en skatteutredning kan ha för den granskade nödvändigt att från rättsäkerhetssynpunkt dra upp klara gränser för myndigheternas befogenheter och att tillförsäkra den enskilde rimliga rättssäkerhetsgarantier. En följd av detta är att det i lagstiftningen måste finnas en klar åtskillnad mellan åtgärder som bygger på frivillighet och tvångsåtgärder.

Samtidigt måste efterlevnaden av reglerna kunna kontrolleras och effektiva medel stå till buds mot dem som försöker undandra sig sina skyldigheter. Skattemyndigheternas befogenhet i kontrollhänseende bör därför utformas efter en avvägning mellan den skattskyldiges rättssäkerhetsintresse och intresset av en effektiv skattekontroll. Reglerna till skydd för de enskildas integritet får emellertid inte utformas på ett sätt som hämmar effektiviteten mer än nödvändigt.

Utgångspunkten vid en reformering av revisionsbestämmelserna bör vara att revision skall bedrivas i samverkan med den reviderade. Detta bör tydligt framgå av lagstiftningen. Det förhållandet att utgångspunkten är att revision skall bedrivas i samverkan minskar inte behovet av lagregler för revision under samverkan. Tvärtom är det viktigt med en lagreglering av den reviderades och revisorns skyldigheter och befogen-

heter vid en samverkansrevision för att tydliggöra avgränsningen mot de situationer då en tvångsmedelsanvändning kan aktualiseras.

Årligen lämnas ca sju miljoner självdeklarationer. Dessa skall granskas av skattemyndigheterna och utgör grundvalen för taxeringsbesluten. För den enskilde är taxeringen en betydelsefull ekonomisk angelägenhet. Det säger sig självt att, även om kontakterna mellan skattemyndigheten och den skattskyldige normalt förflyter utan konflikter, motsättningar kan uppstå i vissa situationer. Det är särskilt i sådana situationer betydelsefullt att reglerna är klara och entydiga så att såväl skattemyndigheter som enskilda känner till sina befogenheter och åligganden. Det nuvarande regelsystemet har brister i fråga om tydlighet. Den vaga regleringen har lämnat stora diskretionära befogenheter till skattemyndigheterna.

Reglerna för taxeringsrevision har kritiserats från grundlagssynpunkt. Det har hävdats att revision är en tvångsåtgärd som inkräktar på det i 2 kap. 6 § regeringsformen stadgade skyddet mot husrannsakan och liknande intrång. Vidare har det hävdats att revision är ett tvångsmedel och att beslut om revision därför bör kunna överklagas till domstol. En stor del av kritiken synes bottna i reglernas oklara utformning där skillnaden mellan frivilliga åtgärder och tvångsåtgärder inte klart framgår. Ett av de grundläggande syftena med reformen är därför enligt regeringens mening att göra skillnaden tydligare mellan åtgärder som vidtas i samverkan och tvångsåtgärder.

Det är viktigt att likhetstecken inte sätts mellan revisionsinstitutet som sådant och de tvångsåtgärder som måste kunna tas till för att säkerställa en effektiv skattekontroll. Vi ansluter oss därvid till det betraktelsesätt som Tvångsmedelskommittén gett uttryck för i betänkandet Tvångsmedel - Anonymitet - Integritet (SOU 1984:54 s. 72). För att en författningsstadgad befogenhet skall kunna betraktas som tvångsmedel bör krävas att befogenheten kan sättas i verket mot den enskildes vilja och med fysiskt eller psykiskt tvång av något slag. Revisionsinstitutet i sig kan därför inte betraktas som ett tvångsmedel. En annan sak är att en revision kan genomföras med hjälp av tvångsåtgärder i form av vite eller bevissäkring om den reviderade motsätter sig åtgärder som är nödvändiga för att ändamålet med revisionen skall kunna uppnås. I de fall där skattemyndigheterna behöver tillgripa tvångsåtgärder bör dessa åtgärder hållas skilda från revisionsinstitutet som sådant och handläggas i särskild ordning. Enligt regeringens uppfattning är det angeläget att revisionsinstitutet bibehåller sin karaktär av en generell och fördjupad kontrollform som inte kräver misstankar om felaktigheter för att få verkställas.

Även om taxeringskontroll normalt sker i samverkan med den enskilde måste en kontroll kunna företas också i situationer då den enskilde inte medverkar frivilligt. En annan ordning skulle strida mot grundläggande krav på rättvisa och likabehandling. Beskattningen kan inte få bli beroende av vilka uppgifter den enskilde väljer att lämna. En tillämpning av tvångsåtgärder kan inte heller göras beroende av om det finns misstanke om brott eller ej. Det är ju ofta först sedan kontrollen utförts som det kan finnas underlag för brottsmisstanke. Det måste således finnas

tvångsmedel att tillgå för att genomföra kontroll. Detta är inte på något sätt unikt för skatteområdet.

Behovet av ett regelsystem med tvångsåtgärder för genomförande av skattekontroll kan alltså enligt regeringens uppfattning inte ifrågasättas. Detta regelsystem måste dock uppfylla höga krav på rättssäkerhet. Förutsättningarna för tvångsåtgärder bör vara noga preciserade i lag. Beslut om tvångsågärd bör normalt fattas av domstol.

Den nuvarande bevissäkringslagen har länge kritiserats från rättssäkerhetssynpunkt. Kritiken har främst gällt att domstolskontrollen inte kommer in förrän i efterhand när det är fråga om åtgärder i verksamhetslokaler, att riskrekvisitet är svagt och att det finns vagheter vad avser skillnaden mellan tredska och sabotagerisk. Kritik kan också riktas mot terminologin i lagstiftningen.

Regeringen anser att den nuvarande bevissäkringslagen är behäftad med sådana brister att det inte är meningsfullt att söka förbättra reglerna inom ramen för den lagstiftningen. Bevissäkringslagen bör därför upphävas och ersättas med en lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) där skyddet för den enskildes berättigade krav på rättssäkerhet ställs i förgrunden. Vi återkommer strax till detta.

5.3 Revision enligt taxeringslagen

5.3.1 Ändamålet med revisionen

Regeringens förslag: Möjligheten att besluta om s.k. tredjemansrevision slopas och ersätts med en möjlighet att förelägga tredjeman att lämna uppgift eller visa upp handling.

Revision får inte ske för kontroll av det löpande beskattningsårets räkenskaper och handlingar.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser ställer sig bakom kommitténs förslag. *RSV* avstyrker förslaget att slopa möjligheten till taxeringsrevision av löpande beskattningsår. *RRV* påpekar att det är angeläget att förändringarna inte påverkar möjligheterna till tredjemanskontroll bl.a. i de fall där en huvudman laborerar med olika företag över vilka han har ett obegränsat inflytande eller gör transaktioner med närstående. *Revisorsamfundet* tillstyrker förslaget men betonar att reglerna endast bör ta sikte på "äkta" tredjemän.

Skälen för regeringens förslag: Taxeringsrevision får enligt nuvarande regler ske för att kontrollera att skyldighet enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt. Revisionsinstitutet kan också användas för att hämta in uppgifter av tredjeman (tredjemansrevision). Sådan revision får göras för att få uppgifter av betydelse för kontroll av att andra till namnet kända personer eller någon

person som ingått viss bestämd rättshandling med tredjeman fullgjort sin deklarations- och uppgiftsskyldighet samt för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än tredjeman (3 kap. 8 § TL). Taxeringsrevision får också verkställas för kontroll av det löpande beskattningsårets räkenskaper och handlingar (3 kap. 11 § TL).

Tredjemansrevision

Tredjemanskontroll av näringsidkare är många gånger ett nödvändigt inslag i kontrollverksamheten. Det räcker inte alltid med en kontroll av den skattskyldiges egen bokföring utan uppgifterna i denna kan behöva stämmas av mot uppgifter från tredjeman. Den skattskyldige kan t.ex. från bokföringen ha uteslutit alla uppgifter rörande vissa inkomster. Sådana oegentligheter kan normalt upptäckas bara med hjälp av kontrollinformation från tredjeman. Hos en tredjeman som är kund till den granskade kan skattemyndigheten finna kvitto på ett kostnadsfört belopp som är skattepliktigt i den granskades verksamhet. På samma sätt kan skattemyndigheten genom tredjemanskontroll följa mervärdesskattepliktiga transaktioner. Mervärdesskattebedrägerier upptäcks bl.a. genom att fakturan med avdragsgill ingående mervärdesskatt kontrolleras hos utställaren, ibland genom flera led, varvid skattemyndigheten slutligen kan finna någon som ställer ut falska fakturor på varor som aldrig levererats eller på helt andra varor än dem som verkligen har levererats.

Tredjemanskontroll är således ett oumbärligt instrument i skattekontrollen. Det är emellertid i allmänhet inte nödvändigt att revidera en hel verksamhet för att få fram de intressanta uppgifterna, utan det räcker normalt att kontrollera vissa uppgifter eller handlingar. Dessa torde enligt Rättssäkerhetskommittén i regel kunna tas fram av tredjeman efter föreläggande utan risk för effektivitetsförluster. De nuvarande möjligheterna till tredjemansrevision framstår därför enligt kommittén som mer omfattande än nödvändigt. Vid revisioner som avser ett allmänt uppgiftsinsamlande som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som revideras (generell revision eller förberedande åtgärdsrevision), menar kommittén att nödvändigheten av revision är ännu otydligare, då sådant uppgiftsinhämtande oftast avser väletablerande företag där skattemyndigheten inte behöver tillgång till alla handlingar eller tillträde till verksamhetslokalerna. Skattemyndigheten bör i stället enligt kommittén kunna förelägga även denna typ av tredjemän att komma in med uppgifter.

Det stora flertalet remissinstanser har ställt sig bakom kommitténs bedömning. Även regeringen ansluter sig till förslaget. Det är enligt regeringens uppfattning viktigt att skattemyndighetens befogenhet att göra taxeringsrevision inte är mer omfattande än nödvändigt. De uppgifter som behövs från en tredjeman kan regelmässigt hämtas in genom föreläggande. Genom att tredjemansrevisionen slopas får också revisionsinstitutet en klarare och mer entydig innebörd; taxeringsrevision sker för kontroll av att den egna deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts. Att en tredjeman fullgjort sin lagstadgade uppgiftsskyldighet

enligt ett föreläggande bör således kunna kontrolleras genom revision. Vi återkommer senare till den närmare utformningen av uppgiftsskyldigheten vid tredjemanskontroll (avsnitt 5.4) och kommitténs förslag om att låta bl.a. ett betydande utredningsintresse motivera tredjemanskontroll utan föregående föreläggande (avsnitt 5.6.4).

Revision av löpande beskattningsår

Rättssäkerhetskommittén föreslår att regeln i 3 kap. 11 § tredje stycket TL om att taxeringsrevision får verkställas för kontroll av det löpande beskattningsårets räkenskaper och handlingar slopas. Endast de handlingar som behövs för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten för ett visst beskattningsår fullgjorts skall omfattas av revisionen. Detta innebär att det löpande beskattningsårets handlingar skall kunna granskas endast i den mån de har någon relevans vid denna revision. RSV avstyrker kommitténs förslag i den här delen.

Ett skäl för att granska en viss händelse efter avslutad period kan tänkas vara att följa upp en affärshändelse för att bedöma om den behandlats rätt tidigare. Så länge syftet med kontrollen är att bedöma den avslutade perioden bör detta kunna ske även om de ändringar som Rättssäkerhetskommittén föreslår genomförs.

Ett annat skäl RSV tar upp för att bibehålla dagens regler är att det kan vara av vikt för skattemyndigheten att bedöma bokföringens tillförlitlighet genom att skaffa uppgifter om hur bokföringen rent praktiskt handläggs. En bokföring som upprättas eller justeras i efterhand har t.ex. ett lägre bevisvärde. Skattemyndigheten måste givetvis ha möjlighet att skaffa sådana uppgifter. Detta bör enligt vår mening vara fullt möjligt vid revision av ett avslutat beskattningsår, utan att syftet för den sakens skull är att granska löpande år.

Inte heller vid s.k. integrerade revisioner har skattemyndigheten något primärt intresse av att granska löpande period. Om t.ex. bedömningen av en fråga rörande mervärdesskatt kommer att påverka det löpande årets taxering finns det inga hinder mot att skattemyndigheten påpekar detta, men detta kan knappast motivera en taxeringsrevision av det löpande året.

Det förhållandet att en revision enligt taxeringslagen kommer att omfatta ett avslutat beskattningsår kan inte heller ses isolerat. Periodkontroll kan ske av avlämnade mervärdesskatte-, uppbörds- och punktskattedeklarationer.

Revisionsinstitutet bör enligt regeringens uppfattning användas för att kontrollera om en deklarations- eller uppgiftsskyldig fullgjort sina skyldigheter enligt skatteförfattningarna på ett riktigt sätt. Den enskilde måste därför ha haft möjlighet att fullgöra sina skyldigheter innan kontrollen sker. Innan dess finns inget att kontrollera.

RSV har påpekat att revision ofta är nödvändig för att utreda om förutsättningar för betalningssäkring föreligger när inkomståret gått ut. Enligt vår mening är det en viktig rättssäkerhetsfråga att det bakomliggande syftet med revisionsinstitutet hålls klart. Det kan i och för sig

finnas situationer som inte direkt rör skyldighet enligt skatteförfattningarna där det kan vara angeläget med en samhällelig kontroll och insyn. Övervägande skäl talar dock för att inte göra avsteg från den grundläggande principen att revision skall avse kontroll av deklarations- eller uppgiftsskyldighet.

Regeringen föreslår mot bakgrund av det anförda att den nuvarande möjligheten i 3 kap. 11 § TL att verkställa taxeringsrevision för kontroll av löpande beskattningsår tas bort.

5.3.2 Hos vem får revision göras?

Regeringens förslag: Revision får ske hos den som är eller kan antas vara bokförings- eller räkenskapsskyldig samt hos juridiska personer utom dödsbon.

Möjligheten att besluta om revision av fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet tas bort.

Förbudet mot revision hos myndigheter slopas.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag förutom att kommittén inte lagt fram något förslag om att tillåta revision hos myndigheter.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har tillstyrkt eller inte haft något att erinra mot förslaget. *RSV* anser att möjligheten till revision hos privatpersoner skall behållas för de fall man inte vet om bokföringsskyldighet föreligger och vid omfattande värdepappershandel. RSV anser vidare att revision skall få göras hos myndigheter för kontroll av att kontrolluppgiftsskyldigheten fullgjorts och för kontroll av mervärdesskatt, källskatter och avgifter. RSV anser att revision är enda möjligheten att få fram vissa uppgifter och att det är av stor vikt att detta får ske. Verket påpekar särskilt att det kan röra stora belopp och att nuvarande regler inte är konkurrensneutrala. *Länsrätten i Kronobergs län* liksom *RÅ* anser att det uttryckligen bör anges att revision får ske vid misstanke om bokföringsskyldighet. *RÅ* vill dock helst liksom *Civilekonomernas Riksförbund* att möjligheten till revision hos privatpersoner bibehålls. Civilekonomernas Riksförbund anser att möjligheten behövs vid bulvanförhållanden, omfattande options- och värdepappershandel samt vid skalbolagsaffärer. *Regionåklagarmyndigheten i Jönköping* har även nämnt att möjligheten till revision hos en fysisk person som inte är näringsidkare kan behövas vid granskning av en fåmansbolagsdelägare när en pågående revision av bolaget lett till frågetecken som behöver rätas ut.

Skälen för regeringens förslag: Taxeringsrevision får enligt 3 kap. 8 § TL göras hos den som är bokföringsskyldig eller skyldig att föra räkenskaper och hos juridisk person som inte är dödsbo. Hos andra deklarations- och uppgiftsskyldiga får taxeringsrevision göras endast när särskilda skäl föranleder det. Taxeringsrevision får inte göras hos

myndigheter.

Begränsningen av möjligheten att revidera fysisk person som inte är näringsidkare infördes genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1988. Motivet till förändringen var att taxeringsrevision i praktiken användes för kontroll av bokföringsskyldiga och att de formella befogenheterna ansågs böra begränsas till vad som behövdes för en effektiv skattekontroll (prop. 1987/88:65 s. 35). För att taxeringsrevision skulle få verkställas hos en fysisk person som inte är näringsidkare borde därför uppställas kravet att det finns särskilda skäl. Sådana särskilda skäl kunde anses föreligga när det gäller så invecklade förhållanden att de inte lämpligen kan utredas på annat sätt och det är väsentligt att frågorna klarläggs. Som exempel på situationer när det kan finnas skäl att revidera fysisk person som inte är näringsidkare tas i propositionen upp att det vid revisioner hos fåmansföretag ofta finns anledning att utsträcka kontrollen till företagsledare eller delägare i företaget. Även om de inte själva är bokföringsskyldiga har deras egna inkomstförhållanden i allmänhet ett så intimt samband med företagets näringsverksamhet att de ibland bör kunna kontrolleras med hjälp av revisionsinstitutet.

Rättssäkerhetskommittén anser att revisionsinstitutet bör få användas endast för kontroll av dem som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldiga att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) samt juridiska personer som inte är dödsbon. Det man kan uppnå med revisionsinstitutet i fråga om kontroll av fysiska personer som inte är näringsidkare kan enligt kommittén uppnås genom att använda bestämmelserna i 3 kap. 5 § TL och förelägga den skattskyldige att visa upp handlingar eller lämna de upplysningar som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering. En avstämning av deklarerade uppgifter kan också ske vid ett taxeringsbesök enligt 3 kap. 7 § TL.

Några remissinstanser anser att revision måste få ske även i de fall skattemyndigheten inte med säkerhet vet om bokföringsskyldighet föreligger men omständigheterna talar för att så är fallet. Även vi anser att revision måste få göras om det kan antas att det föreligger bokförings- eller räkenskapsskyldighet. I annat fall skulle en befogad skattekontroll i många fall omöjliggöras. Bestämmelsen i 3 kap. 8 § TL bör utformas i enlighet härmed. De flesta remissinstanser ställer sig bakom kommitténs förslag om att möjligheten att besluta om revision av fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet skall slopas. Även regeringen ansluter sig till förslaget. Möjligheten att revidera en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet har använts mycket sparsamt. I de fall uppgifter behöver hämtas in kan föreläggande användas. Det krävs dock enligt vår mening ett förtydligande av de föreslagna bestämmelserna om föreläggande.

RSV och några ytterligare remissinstanser anser att revision också måste få ske hos en fysisk person vid omfattande värdepappershandel utan att näringsverksamhet föreligger. Vi har förståelse för denna uppfattning. Det finns omständigheter som talar för att revision bör få ske i dessa fall, bl.a. att det ofta kan vara fråga om omsättning av

mycket stora belopp och att transaktionerna kan vara svårkontrollerade. Å andra sidan bör erforderlig kontroll av denna grupp skattskyldiga liksom av andra fysiska personer som inte är näringsidkare kunna utföras genom att skattemyndigheten begär in uppgifter från den skattskyldige själv eller utnyttjar möjligheterna att begära in kontrolluppgifter. Det kan redan här nämnas att om den skattskyldige inte fullgör ett föreläggande att visa upp en handling skall den, enligt 9 § i vårt förslag till tvångsåtgärdslag, få eftersökas och omhändertas för granskning om det finns särskilda anledning att anta att den begärda handlingen finns hos honom. Vi föreslår mot bakgrund av det anförda inte något undantag i det här avseendet.

RSV har i sitt remissyttrande påpekat att en förutsättning för att få utföra en revision är att den som bedriver verksamheten är identifierad. Om så inte är fallet och identifiering inte kan ske saknas kontrollmöjligheter. Att beslut om revison inte kan fattas avseende någon som inte är identifierad medför att kontroll av tillfällig handel och liknande verksamhet inte kan utföras av skattemyndighet ensam utan alltid måste ske tillsammans med polismyndighet. RSV anser det därför angeläget att utreda vilka befogenheter skattemyndigheterna bör anförtros när det gäller kontrollen av tillfällig handel och verksamhet bedriven av anonyma personer.

Regeringen, som är medveten om de problem som RSV tar upp i sitt yttrande, är inte beredd att nu ta ställning till om skattemyndigheternas befogenheter i det här avseendet bör utökas. Frågan rymmer många olika aspekter. Regeringen delar därför RSV:s uppfattning att frågan bör utredas och avser att senare återkomma i saken.

Enligt vissa skatteförfattningar, bl.a. taxeringslagen, får revision inte ske hos myndigheter, medan andra författningar, t.ex. lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, inte innehåller något sådant förbud.

Att revision inte fått ske hos myndigheter har motiverats med att skattemyndigheten kan få kännedom om nödvändiga uppgifter på annat sätt än genom revision. Den möjlighet som för närvarande står till buds för skattemyndigheten är att begära in uppgifter från myndigheten. Detta förutsätter dock att skattemyndigheten vet vilka uppgifter som myndigheten har och som kan vara relevanta.

Myndigheternas skatt- och avgiftsskyldighet kan röra betydande belopp. Utvecklingen de senaste åren har inneburit att myndigheter i allt större omfattning kommit att agera på marknader i konkurrens med privata företag. Eftersom nuvarande regler inte ger skattemyndigheterna möjlighet till en tillfredsställande kontroll av myndigheter kan reglerna inte sägas vara konkurrensneutrala. Till detta kommer att myndigheter kan vara stora arbetsgivare och därmed också skyldiga att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgifter. Den fördjupade kontroll som en revision innebär bör därför tillåtas. Regeringen föreslår att revision skall få ske hos en myndighet om myndigheten är deklarations- eller uppgiftsskyldig. Förbudet mot revision av myndigheter i 3 kap. 8 § TL bör således slopas.

Det kan i sammanhanget påpekas att revision hos myndigheter naturligtvis enbart får avse kontroll av deklarations- och uppgiftsskyldighet och inte ta sikte på deras myndighetsutövning.

5.3.3 Revisionens bedrivande

Regeringens förslag: Av lagstiftningen skall klart framgå att revision skall bedrivas i samverkan med den reviderade.

Revisionsbestämmelserna kompletteras med regler för att tydliggöra skattemyndighetens och den reviderades befogenheter och skyldigheter vid revision.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna ställer sig bakom kommitténs förslag.

Skälen för regeringens förslag: Som vi tidigare påpekat skall utgångspunkten för revisionsverksamheten vara att revisioner bedrivs i samverkan mellan den granskade och den granskande myndigheten. Nuvarande regler har som också nämnts en utformning som kan leda tankarna till att revisioner alltid bedrivs under tvång. Revisionsreglerna bör därför ändras så att samverkansförfarandet betonas och det tydliggörs att samverkan inte innebär att skattemyndigheten ensidigt bestämmer villkoren. Om revisorn och den reviderade inte kan komma överens om hur revisionen skall bedrivas kan tvångsåtgärder bli aktuella. Vi återkommer till detta senare (avsnitt 5.6).

Även om skattemyndigheten och den reviderade bör ha tämligen vida möjligheter att, med hänsyn till vad som är lämpligt i det enskilda fallet, komma överens om hur revisionen skall bedrivas, måste ramarna för myndighetens befogenheter och den reviderades skyldigheter regleras i lag. Tydliga handlingsregler har också den fördelen att den enskilde vet vad som krävs av honom. Handlingsreglerna kommer dessutom att ha betydelse för frågan om det är befogat med tvångsåtgärder eller inte.

Ett beslut om taxeringsrevision skall tillställas den som skall revideras innan revisionen verkställs. Beslutet skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen, t.ex. om det är fråga om en integrerad revision eller en mer begränsad kontroll. Beslutet skall också innehålla uppgift om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter från revision.

Utgångspunkten vid utformningen av revisionsreglerna är således att revisionen skall bedrivas i samverkan med den reviderade. Detta bör komma till klart uttryck i lagtexten (3 kap. 10 § första stycket TL). *Lagrådet* har påpekat att kravet i 3 kap. 10 § TL att en taxeringsrevision skall bedrivas i samverkan med den reviderade gäller generellt och således också när revisionen genomförs med tvång. Det är uppenbart att det i sådana fall inte alltid går att bedriva revisionen i samverkan med

den reviderade, eftersom detta i princip förutsätter frivillig medverkan från dennes sida. Bestämmelsen bör därför enligt Lagrådet ändras så att samverkan inte blir ett absolut krav utan att revisionen om möjligt skall bedrivas i samverkan med den reviderade.

Regeringen delar Lagrådets uppfattning att en justering av 3 kap. 10 § första stycket TL behövs för att tydliggöra att kravet på samverkan inte gäller i tvångssituationerna. Emellertid kan den utformning av bestämmelsen som Lagrådet föreslår enligt vår uppfattning ge intryck av att det finns ett utrymme att bedriva en taxeringsrevision utan samverkan med den reviderade enbart med stöd av taxeringslagen. Detta vore olyckligt eftersom samverkan vid revisioner som inte omfattas av någon tvångsåtgärd är en grundläggande utgångspunkt i våra förslag. Vi föreslår i stället att det av ett tillägg till första stycket framgår att det i den föreskrift i 3 kap. 12 § TL som reglerar vite och i tvångsåtgärdslagen finns bestämmelser som tar sikte på de fall en samverkan inte är möjlig.

Revision skall genomföras på ett sådant sätt att den inte onödigtvis hindrar verksamheten. En revision påbörjas normalt först sedan deklarationen avlämnats. Om det kan antas bli en omfattande revision får den påbörjas även innan deklarationen skall lämnas under förutsättning att det beskattningsår revisionen avser gått ut.

Endast om den reviderade medger det får revisionen genomföras i hans verksamhetslokaler. Granskningen av handlingar skall ske hos den reviderade om han begär det och granskningen kan ske där utan betydande svårighet. Om revisionen inte verkställs hos den reviderade skall handlingarna på begäran överlämnas till revisorn mot kvitto (3 kap. 10 § andra och tredje styckena TL).

Revisorn får förutom att granska handlingar som rör verksamheten även inventera kassa, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten (3 kap. 11 § TL). Den reviderade skall tillhandahålla de handlingar som får granskas och lämna de upplysningar som behövs för kontrollen. Han skall lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i verksamheten så att revisorn kan inventera kassan, granska lager m.m. och besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten. Den reviderade skall också om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande när revisionen får genomföras i hans lokaler. Den reviderade skall även i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen (3 kap. 12 § TL).

Alla handlingar som rör verksamheten får granskas. Har den reviderade och revisorn olika uppfattning i fråga om vilket material som får granskas skall materialet förseglas och frågan avgöras av länsrätt (avsnitt 5.5).

Även befogenheter och åligganden i samband med granskning av ADB-lagrat material bör tydliggöras i lagstiftningen. Vi återkommer strax till detta (avsnitt 5.3.4).

Regeringens förslag: Skyddet för ADB-lagrad information vid taxeringsrevision förstärks.

Revisorn får själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel, om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Skattemyndigheten får kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.

Vid granskningen får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Granskning får inte ske via telenätet.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har inte mött någon kritik i sak. *Företagens uppgiftslämnardelegation* är kritisk till att kommittén inte tagit upp problemen vid taxeringsrevision som förorsakas av förekomsten av s.k. potentiella handlingar, registeransvar och registerändamål enligt datalagen. Delegationen anser det angeläget att frågorna snarast blir lösta av Rättssäkerhetskommittén i dess fortsatta arbete eller på annat sätt.

Skälen för regeringens förslag: Genom lagändringar som trädde i kraft den 1 januari 1988 reglerades skattemyndighetens befogenhet att vid revision granska ADB-baserade räkenskaper (prop. 1987/88:65, bet. 1987/88:SkU17, rskr. 1987/88:70, SFS 1987:1228). Föreskrifterna finns nu i 3 kap. 11-13 §§ TL.

Enligt 3 kap. 12 § TL får revisorn själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel. Länsrätten får dock, när det finns synnerliga skäl, besluta om sådana begränsningar av rätten att använda den reviderades tekniska hjälpmedel som behövs för att upptagningar som skall undantas från granskning inte skall bli tillgängliga för revisorn (3 kap. 13 § andra stycket TL).

Den granskande myndigheten anses enligt gällande rätt inte vara registeransvarig. Till följd av detta är bestämmelserna i datalagen (1973:289) endast till en del tillämpliga på den granskande myndighetens åtgärder. Regler till skydd för den personliga integriteten vid granskning av personuppgifter i personregister i samband med revision finns i stället i lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.

RSV och Datainspektionen har utfärdat verkställighetsföreskrifter om förfarandet vid granskning av ADB-register (RSFS 1991:10; DIFS 1988:2 och 1991:1). Datainspektionens föreskrifter tar enbart sikte på granskningen av personuppgifter medan RSV:s föreskrifter omfattar granskning av alla uppgifter som är lagrade på ADB-medium.

Enligt föreskrifterna krävs ett särskilt förordnande för att en revisor själv skall få använda tekniska hjälpmedel vid granskningen av ADB-

register. Ett särskilt förordnande krävs dock inte om revisorn, efter medgivande av den reviderade, själv tar fram uppgifter genom att använda dennes terminal och åtkomsten är begränsad på så sätt att revisorn inte kan påverka innehållet i registret. I sådant fall behöver inte heller en kopia av registret användas, vilket föreskrivs för övriga fall då en revisor använder tekniska hjälpmedel för att granska ADB-register om inte särskilda skäl föranleder annat. Granskningen får inte ske genom terminaluppkoppling mellan skattemyndigheten och den reviderade. Vid granskning av personregister får granskaren använda endast de tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Endast de personuppgifter som behövs för ändamålet får tas fram. Den registeransvarige skall, om det är förenligt med revisionens ändamål, ges tillfälle att själv ta fram personuppgifterna.

Föreskrifterna innehåller också bestämmelser om samråd i fråga om bl.a. var granskningen skall utföras och vilken teknisk utrustning och programvara som skall användas.

Datastraffrättsutredningen (Ju 1989:04) avlämnade i december 1992 sitt slutbetänkande Information och den nya informationsteknologin (SOU 1992:110). Utredningen har i enlighet med sina direktiv (Dir. 1989:54) tagit upp bl.a. de komplikationer som är förenade med skattemyndighetens befogenheter i fråga om datorlagrad information. Betänkandet bereds för närvarande inom Justitiedepartementet. För att få underlag för sina överväganden framställde utredningen en förfrågan till vissa myndigheter och organisationer om vilka erfarenheter som vunnits vid tillämpningen av lagstiftningen och de föreskrifter som utfärdats. Det kan vara av intresse att i det här sammanhanget konstatera att varken myndigheter eller näringslivsorganisationer redovisade några konkreta exempel på problem som uppkommit i samband med verkställda revisioner. Däremot framfördes ånyo de principiella invändningar från näringslivshåll som gjordes tidigare i samband med att lagstiftningen om ADB-revision tillkom, nämligen att kärnfrågan är gränsdragningen mellan frivillighet och tvång vid revision. Den frågeställningen anser regeringen har fått sin lösning genom de förslag som vi nu lägger fram och som innebär en klar gränsdragning mellan frivillighet och tvång.

Automatiseringen av de administrativa rutinerna hos företagen har möjliggjorts genom den nya teknologin. Skattemyndigheterna kan inte fullgöra sina uppgifter om inte myndigheternas kontrollmetoder anpassas till de nya förutsättningarna. Det är i praktiken ogörligt att revidera ett stort företag med ADB-baserad bokföring med hjälp av utskrifter av ADB-lagrat bokföringsmaterial. ADB-revisioner måste därför tillåtas. Däremot motiverar både datasäkerhets- och integritetsskäl att det införs särskilda begränsande regler som tar sikte på granskning av ADB-baserade räkenskaper.

Datastraffrättsutredningen har föreslagit att bestämmelser om ökat skydd för ADB-lagrade handlingar förs in i bevissäkringslagen. Rättssäkerhetskommittén föreslår att regler införs även i taxeringslagen. Vi delar uppfattningen att skyddet för ADB-lagrad information bör förstärkas på det skatterättsliga området och att sådana regler bör införas såväl i

taxeringslagen som i den nya tvångsåtgärdslagen.

De föreslagna bestämmelserna kan i stort sägas innebära att vissa av RSV:s och Datainspektionens föreskrifter upphöjs till lag.

ADB-revision skall normalt ske genom granskning av en kopia av upptagningen. Visserligen har begreppet kopia, som Data-straffrättsutredningen närmare utvecklat (SOU 1992:110 s. 257), en annan betydelse i ADB-miljö än i traditionell pappersbaserad miljö. Detta hindrar emellertid inte att det avsedda förfarandet här beskrivs som en kopiering. Samtidigt medför den nya tekniken att skattemyndigheten måste kunna förvissa sig om att det är en riktig kopia och att inget som får granskas har undanhållits. Om den granskade inte har tillhandahållit någon kopia för granskning eller om skattemyndigheten inte kunnat kontrollera om den uppgivna kopian stämmer överens med innehållet i den reviderades ADB-upptagning, får revisorn använda den skattskyldiges ADB-utrustning för att på egen hand ta fram materialet.

Endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen får användas. Häri ligger som *Lagrådet* påpekat (se författningskommentaren till 25 § tvångsåtgärdslagen) att endast de uppgifter som behövs för ändamålet får tas fram (3 kap. 12 § TL). Vidare föreslås ett förbud mot granskning via telenätet, dvs. att skattemyndigheten inte skall kunna koppla upp förbindelse med den reviderades dator via telenätet.

Även granskning av ADB-lagrade handlingar skall ske i samråd med den reviderade. Vid sådant samråd är det naturligt att diskutera vilken teknisk utrustning som skall användas, vilka register som skall granskas, vilka bearbetningar som skall göras och vem som skall ta fram uppgifterna med hjälp av ADB-utrustningen. Under en revision bör den reviderade och skattemyndigheten därför finna en lösning som tillgodoser både kontrollintresset och behovet av att skydda integritetskänslig information.

Beträffande möjligheten att undanta uppgifter från granskningen bör motsvarande regler som föreslås beträffande handlingar och uppgifter som inte är ADB-lagrade gälla.

Företagens uppgiftslämnardelegation tar i sitt remissyttrande bl.a. upp frågan om registerändamål och registeransvar för skattemyndigheten i samband med kontroll av ADB-register. Frågorna behandlas av Datalagsutredningen (Ju 1989:02) i betänkandet En ny datalag (SOU 1993:10). Frågan om registeransvar för skattemyndigheten kan inte ses isolerad utan måste bedömas i samband med ett ifrågasatt registeransvar över huvud taget för myndigheter som utför kontroll av uppgifter i personregister. Samma sak gäller registerändamål. Regeringen har i prop. 1993/94:116 Normgivningsfrågor på dataskyddsområdet, m.m. anfört att frågan om att stifta en ny datalag bör anstå till dess EG tagit ställning på integritetsskyddsområdet. De frågor som delegationen tar upp hör samman med en ny datalagstiftning och får därför bedömas i det sammanhanget.

Regeringens förslag: Reglerna om tredjemansrevision ersätts med en befogenhet för skattemyndigheten att förelägga den som är bokförings- eller räkenskapsskyldig eller annan juridisk person än dödsbo att lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den uppgiftsskyldige och annan person. Ett föreläggande får även avse att visa upp handling eller lämna över kopia av handling rörande rättshandling.

Fysisk person som inte är näringsidkare skall endast om det finns särskilda skäl kunna föreläggas att medverka vid tredjemanskontroll.

Att uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt skall kunna kontrolleras genom en efterföljande revision.

Om uppgiftslämnandet fordrar att den som skall lämna uppgifterna lägger ner ett betydande arbete för att sammanställa de begärda uppgifterna, skall denne kunna begära att skattemyndigheten biträder vid eller själv utför detta arbete.

Kommitténs förslag: Kommitténs förslag överensstämmer i allt väsentligt med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har tillstyrkt eller inte haft något att erinra mot förslagen. *RSV* har föreslagit att det skall införas någon form av begränsning av möjligheterna för den enskilde att ställa räkenskapsmaterial till förfogande.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen har tidigare föreslagit (avsnitt 5.3.1) att möjligheten till s.k. tredjemansrevision slopas. Som vi redan påpekat är en tredjemanskontroll av näringsidkare många gånger ett nödvändigt inslag i kontrollverksamheten. Det är emellertid i allmänhet inte nödvändigt att i dessa situationer revidera hela verksamheten, utan det räcker att skattemyndigheten får del av de efterfrågade handlingarna eller uppgifterna.

Uppgifter kan som tidigare nämnts hämtas in från tredjeman genom föreläggande. I lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK, finns ett flertal bestämmelser som ger skattemyndigheten eller RSV rätt att förelägga främst näringsidkare att lämna kontrolluppgifter. Som exempel kan nämnas 3 kap. 43 § LSK som föreskriver skyldighet för den som bedriver näringsverksamhet eller innehar privatbostadsfastighet eller privatbostad att efter föreläggande lämna uppgift om belopp som utbetalats eller uppburits vid transaktioner med näringsidkare och som kan utgöra intäkt eller avdragsgill utgift vid dennes taxering.

Även om möjligheterna till föreläggande formellt kan användas för tämligen omfattande uppgiftsinsamlingar används reglerna inte på det sättet i dag. Inhämtande av uppgifter sker i stället huvudsakligen genom revision. En orsak till detta är önskemålet att undvika ett alltför betungande arbete för uppgiftslämnarna. Kontrolluppgiftslämnande

innebär ju att den enskilde ur sina räkenskaper måste ta fram och sammanställa de begärda uppgifterna. Vid en revision är det däremot skattemyndigheten som har att utföra de väsentliga arbetsuppgifterna. Den enskildes medverkan består i att tillhandahålla det material som får granskas, lämna tillträde till verksamhetslokaler samt lämna de upplysningar som behövs för att revisionen skall kunna genomföras. De nackdelar som är förknippade med att lämna kontrolluppgift måste dock ställas mot att det många gånger kan uppfattas som ett intrång att beskattningsmyndigheten genomför en revision även om åtgärden avser att kontrollera någon annan.

Vid en tredjemanskontroll är det som redan nämnts i allmänhet inte nödvändigt att hela verksamheten revideras, utan det räcker att skattemyndigheten får del av de efterfrågade uppgifterna eller handlingarna. Regeringen ställer sig därför bakom kommitténs förslag att bestämmelserna om tredjemansrevision ersätts med en reglering som möjliggör för skattemyndigheten att förelägga tredjeman att lämna kontrollinformation.

En skillnad bör göras mellan näringsidkares och andra fysiska personers medverkan vid tredjemanskontroll. Inhämtande av tredjemansuppgifter från fysiska personer, som inte driver bokföringspliktig verksamhet, bör endast komma i fråga i speciella fall. Om t.ex. en person säljer egendom av betydande värde till ett företag, vilket medför att det köpande företaget kan dra av s.k. fiktiv mervärdesskatt, bör skattemyndigheten hos säljaren kunna hämta in uppgifter och handlingar om rättshandlingen. I de fall det finns skäl att anta att det är fråga om bokföringspliktig verksamhet möter inga hinder att företa en sådan kontroll på samma grund som hos andra näringsidkare. Om det emellertid är klart att det är fråga om enstaka försäljningar eller ett sådant osjälvständigt uppdragsförhållande, att inkomsten är hänförlig till inkomst av kapital eller inkomst av tjänst, bör det i speciella fall finnas möjlighet att företa en kontroll hos privatpersoner. På samma sätt kan det ibland finnas ett uttalat behov av att kunna kontrollera rättshandlingar mellan företag och företagsledare eller närstående till denne.

I dag fordras särskilda skäl för revision (således även tredjemansrevision) av annan än bokföringsskyldig eller juridisk person som inte är dödsbo. Vi föreslår att det skall krävas särskilda skäl för att förelägga en fysisk person som inte är näringsidkare att komma in med uppgifter för kontroll av annan än honom själv.

Vad gäller frågan om vem som skall vara att anse som tredjeman följer detta skillnaderna mellan olika skattesubjekt. Anledning saknas därvid att göra undantag för bolag där en huvudman har ett avgörande inflytande eller bolag som på annat sätt är att betrakta som närstående, då det vid tillämpningen av de föreslagna reglerna såväl vid tredska som vid sabotagerisk inte torde uppstå några effektivitetsförluster i förhållande till reglerna för kontroll av egen skyldighet (jfr avsnitt 5.6.4).

Kommittén har föreslagit att möjligheten att förelägga tredjeman att komma in med uppgifter för kontroll av annans deklarations- och uppgiftsskyldighet knyts till förekomsten av en rättshandling mellan

tredjeman och annan. Motsvarande konstruktion finns i nuvarande bestämmelser om tredjemansrevision i 3 kap. 8 § andra stycket TL. Regeringen ansluter sig till förslaget i den här delen.

Skattemyndigheten bör kunna förelägga tredjeman att komma in med uppgifter för kontroll av annan i två olika situationer. Den ena situationen är om föreläggandet avser en viss bestämd typ av rättshandling. Skattemyndigheten kan då begära att tredjeman lämnar uppgifter rörande denna typ av rättshandling utan att namnge de personer som har företagit rättshandlingen. Den andra situationen är när skattemyndigheten vill hämta in uppgifter rörande rättshandlingar med en viss bestämd skattskyldig. Rättshandlingarna behöver då inte specificeras. Ett föreläggande bör även kunna avse att visa upp handling eller lämna över kopia av handling rörande rättshandling.

Om uppgiftsinhämtandet är omfattande och fordrar att tredjeman måste lägga ner ett betydande arbete för att ställa samman uppgifterna bör denne kunna begära att skattemyndigheten biträder vid arbetet eller själv utför detta.

I sammanhanget kan nämnas att vårt förslag rörande taxeringsrevision innebär att kontroll av att uppgiftsskyldigheten enligt ett föreläggande fullgjorts riktigt och fullständigt kan ske genom revision hos näringsidkare och annan juridisk person än dödsbo.

Kommittén har föreslagit att det i taxeringslagen införs en bestämmelse om förläggande för tredjeman att lämna uppgifter. Placeringen av bestämmelsen i taxeringslagen är ingalunda självklar. Den har tydliga likheter med de kontrolluppgifter som enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skall lämnas efter föreläggande. Eftersom uppgifterna syftar till en kontroll av annans taxering är enligt vår mening den naturliga placeringen i tredje kapitlet lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter som reglerar uppgiftsskyldighet till ledning för annans taxering. Vi föreslår därför att uppgiftsskyldigheten utformas som en kontrolluppgiftsskyldighet och placeras i en ny paragraf, 3 kap. 50 a §, i denna lag.

Som redan nämnts finns i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter en rad bestämmelser om befogenhet för skattemyndighet att förelägga uppgiftsskyldig att inkomma med kontrolluppgift i skilda avseenden. Vid lagens tillkomst överfördes bestämmelserna, i sak oförändrade, från den gamla taxeringslagen. Bestämmelserna har vuxit fram under lång tid utan att det tagits något samlat grepp om bestämmelsernas utformning och i vad mån reglerna överlappar varandra. Nu när ytterligare en bestämmelse om kontrolluppgiftsskyldighet införs accentueras behovet av en teknisk översyn av bestämmelserna. Vi avser att senare initiera en sådan översyn.

Regeringens förslag: Alla handlingar som rör verksamheten omfattas i princip av revisionen.

Möjligheterna att undanta integritetskänsligt material från revision utökas.

På den reviderades begäran omfattar revisionen inte

- handlingar som inte får beslagtas vid husrannsakan med anledning av brott enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,
- annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom och om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för revisionen.

Om den reviderade och skattemyndigheten är av olika uppfattning i fråga om vilket material som får granskas skall materialet förseglas och frågan avgöras av länsrätten.

Motsvarande regler införs för befrielse från skyldighet att lämna uppgift.

Det nuvarande förbudet mot fullföljd av länsrättens beslut slopas.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Kommittén har dock föreslagit uttryckliga bestämmelser om att handlingar som innehåller kvalificerade råd i skatterättsliga angelägenheter eller tekniska företagshemligheter skall undantas från granskning på den enskildes begäran.

Remissinstanserna: Remissutfallet är övervägande positivt till huvuddragen i förslaget. Flera remissinstanser har dock ansett att reglerna är väl allmänt hållna. *Länsrätten i Stockholms län* tillstyrker förslaget men varnar för svåra gränsdragningsproblem och slitsamma tvister. *JO* avstyrker förslaget och ifrågasätter om inte utredningen gått väl långt samt har svårt att acceptera undantaget för råd i skatterättsliga angelägenheter. *Civilekonomernas Riksförbund* motsätter sig undantaget för skatterättsliga bedömningar och påpekar att det kommer att vara svårt för skattemyndigheten att föra talan då handlingens innehåll är okänt. Förbundet motsätter sig att muntliga upplysningar skall kunna ersätta uppvisande av dokument. *Länsrätten i Kronobergs län* ifrågasätter om undantaget för handlingar som inte får beslagtas med anledning av brott skall vara absolut. *Revisorsamfundet* tillstyrker förslaget men vill ha ett uttryckligt undantag för handlingar som omfattas av revisors tystnadsplikt. *Generaltullstyrelsen* framför kritik vad gäller undantaget för teknisk företagshemlighet.

Skälen för regeringens förslag: Skattemyndigheten får enligt 3 kap. 5 § TL förelägga den enskilde att lämna de upplysningar som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering. Ett föreläggande får avse kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av

deklarationen.

Enligt nuvarande regler får länsrätten om det finns synnerliga skäl befria den enskilde från att lämna uppgift eller visa upp handling när uppgiften eller handlingen avser förhållanden om vilket den enskilde skall iaktta tystnad eller särskilda omständigheter i annat fall gör att upplysningarna eller handlingarnas innehåll inte bör komma till någon annans kännedom (3 kap. 6 § TL).

Vid revision får i princip alla handlingar som rör verksamheten granskas kap. 11 § TL). Bestämmelser om undantagande av handlingar från revision motsvarande dem i 3 kap. 6 § TL finns i 3 kap. 13 § TL. Bevissäkringslagen innehåller också en bestämmelse om undantagande av handling från bevissäkring. Enligt taxeringslagens regler kan handlingar inte förseglas och länsrättens beslut kan inte överklagas. Bevissäkringslagen innehåller däremot regler om försegling. Handlingar kan dock i undantagsfall granskas innan länsrätten prövat frågan, eftersom försegling inte behöver ske om granskningsledaren anser att en begäran om försegling är uppenbart ogrundad (se t.ex. RÅ 1991 ref 75) och då det saknas en möjlighet till försegling enligt taxeringslagen. Någon fullföljdsbegränsning finns inte i bevissäkringslagen.

De rättssäkerhetsgarantier som brukar nämnas är att det vid skatteutredningar föreligger absolut sekretess och andra regler till skydd för vidarespridning. Enligt 9 kap. 2 § sekretesslagen (1980:100) föreligger sekretess i särskilt ärende om kontroll beträffande skatt eller om säkringsåtgärd i samband med sådan kontroll. Sekretessen är absolut, varmed menas att det inte finns något undantag för prövning av eventuellt motstående intresse. Regler till skydd mot vidarespridning finns också i bl.a. 2, 3 och 6 §§ taxeringsförordningen (1990:1236). Bestämmelserna innebär att handlingar rörande skatteutredningar får granskas endast av de tjänstemän som skattemyndigheten bestämmer samt att handlingarna skall skyddas så att obehöriga inte kommer åt dem.

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

Revisionspromemorian läggs inte sällan till grund för ärende eller mål om skatt och blir därmed processmaterial i ärendet eller målet. I fråga om mål i domstol gäller sekretessen även hos domstolen (12 kap. 1 § sekretesslagen). Tas uppgift från det sekretesskyddade materialet in i domen eller förebringas vid muntlig förhandling upphör emellertid sekretessen att gälla såvida domstolen inte förordnar att sekretessen skall bestå (12 kap. 3 och 4 §§ sekretesslagen). Revisionspromemorian och eventuellt bevismaterial finns i akten och domstolen skall på begäran pröva om uppgifter ur sådant material skall lämnas ut.

Av det anförda framgår att skyddet mot vidarespridning inte hindrar att en relativt vid krets kan få kännedom om uppgifter i en skatteutredning.

Integritetsskyddet kan inte enbart anses motivera ett skydd mot vidarespridning av uppgifter utan även att myndigheter inte skall få tillgång till viss känslig information. Gällande regler ger i dessa avseenden inte ett godtagbart skydd för den enskildes integritet. Regeringen ansluter sig därför till kommitténs uppfattning att möjligheterna att undanta handlingar från skattekontroll bör ökas.

Kommittén föreslår att bestämmelserna om undantagande av handlingar utformas så att handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (RB) och handling till den del den innehåller sådan information som ingår i en kvalificerad skatterättslig bedömning, på den skattskyldiges begäran skall undantas från revision. Vidare föreslår kommittén att handling som innehåller teknisk företagshemlighet skall undantas, såvida inte skattekontrollen skulle lida betydande men om handlingen inte får granskas och detta men väger tyngre än skyddet av hemligheten. Slutligen föreslås att annan handling, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom och dess betydelse för revisionen inte är så stort att det överväger skyddsintresset, skall undantas.

Undantaget för handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB har accepterats av remissinstanserna. Däremot har förslagen som tar sikte på kvalificerade skatterättsliga bedömningar och tekniska företagshemligheter mött en tämligen kraftig kritik. Som kommer att framgå av den fortsatta framställningen ställer sig regeringen bakom kommitténs bedömningar av de motiv som bör bära upp en lagregel om undantagande av handlingar och uppgifter. Regeringen menar dock, mot bakgrund av den framförda kritiken, att bestämmelsen bör få en något annorlunda utformning än den kommittén föreslagit.

Uppgifter som omfattas av tystnadsplikt

Enligt 27 kap. 2 § RB får en handling inte tas i beslag, om det kan antas att dess innehåll är sådant att befattningshavare eller annan som avses i 36 kap. 5 § samma balk inte får höras som vittne om detta och handlingen innehas av honom eller den, till förmån för vilken tystnadsplikten gäller. Detsamma gäller skriftligt meddelande mellan den närstående och någon honom närstående eller mellan sådana närstående inbördes (36 kap. 3 § RB), om minimistraffet är lägre än två års fängelse. Motsvarande bestämmelser angående editionsplikt vid rättegång finns i 38 kap. 2 § RB. I 36 kap. 5 § RB nämns bl.a. att advokater, läkare, tandläkare, sjuksköterskor, psykologer, psykoterapeuter, kuratorer och deras biträden inte får höras som vittne om sådant som har anförtrotts dem i deras yrkesutövning eller som de i samband därmed erfarit. Således får inte heller sådana handlingar tas i beslag under förundersökningen, såvida inte minimistraffet är två år, vilket endast gäller för de absolut grövsta brotten i brottsbalken. Handlingarna omfattas inte heller av editionsplikten. Det bör härvid noteras att lägsta straffsats för grovt skattebedrägeri är sex månaders fängelse.

Enligt 20 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) gäller för skriftliga

bevis i tillämpliga delar vad som stadgas i 38 kap. 1-5 och 7-9 §§ RB, dvs. även undantaget för sådant som bl.a. anförtrotts advokater, läkare m.fl. Vid taxeringsrevision har emellertid som nyss påpekats revisorn rätt att ta del av handlingar som är av betydelse för revisionen oavsett om den reviderade skall iaktta tystnad om deras innehåll.

Detta får den konsekvensen att sådana handlingar som inte omfattas av editionsplikten vid skattemål i skattedomstol och inte heller kan tas i beslag vid husrannsakan under förundersökning om grovt skattebedrägeri omfattas av taxeringsrevision och kan tas i beslag enligt bevissäkringslagen. Handlingar som skattemyndigheten har fått tillgång till i skatteutredningen kan läggas till grund för åtalsanmälan och det synes inte heller föreligga något hinder mot att de överlämnas till polismyndigheten eller åklagarmyndigheten. Bevissäkringslagen får även tillämpas om det förekommer anledning till misstanke om brott (27 § bevissäkringslagen). Detta medför att handlingar som är skyddade vid brottsutredningar om t.ex. grovt skattebedrägeri inte är skyddade vid skatteutredningar.

Detta förhållande är enligt vår mening inte godtagbart, inte ens med hänsyn till den absoluta sekretessen vid skatterevision. Effektivitetsförlusten är inte större än att den accepteras vid brottsutredningar och den bör därför även kunna accepteras vid skatteutredningar. Vi anser att de handlingar som inte får tas i beslag vid husrannsakan i anledning av skattebrott också bör vara undantagna vid skatteutredningar. I likhet med kommittén anser regeringen att det av lagtexten uttryckligen bör framgå att handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB på den enskildes begäran skall undantas från revision och föreläggande.

Annan handling med ett betydande skyddsintresse

Som redan tidigare nämnts ställer sig regeringen bakom de motiv kommittén för fram för utökade möjligheter till att undanta handlingar från revision och föreläggande. Det framstår dock inte som praktiskt möjligt eller lämpligt att uttryckligen i lagtexten ange vilka handlingar som bör kunna undantas då bedömningen med nödvändighet i stor utsträckning måste ske med hänsyn till uppgiftens eller handlingens innehåll och då betydelsen av uppgifter i hög grad varierar mellan olika slag av skatter och avgifter.

En bestämmelse vid sidan av undantaget för handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB bör, med hänsyn till att den skall tillämpas över hela det skatterättsliga området, ges en mer generell utformning där skyddsintresset som sådant betonas och uttryckligen ställs i förgrunden. Regeringen ansluter sig därvid till *Lagrådets* förslag att bara använda ett begrepp - betydande skyddsintresse - för att beteckna de olika omständigheter som skall medföra att handlingar kan undantas.

Någon allmän relevansprövning av handlingar bör inte ske. För att en handling eller uppgift skall få undantas granskningen bör det finnas ett uttalat skyddsintresse för uppgiften. Om ett grundläggande skyddsintresse saknas bör en relevansprövning inte ske.

Att skyddsintresset skall vara betydande innebär att t.ex. företagshem-

ligheter och vissa råd i skatterättsliga angelägenheter kan undantas. Även mer personliga förhållanden skall kunna beaktas om de har ett mer uttalat skyddsbehov. De handlingar och uppgifter som främst kan komma ifråga behandlas närmare i det följande.

Råd i skatterättsliga angelägenheter

Ett undantag för kvalificerade råd i skatterättsliga angelägenheter kan motiveras från skilda utgångspunkter. En av dessa är att detta inte är sådana uppgifter som skattemyndigheten har att utreda via den enskilde. Klart är även att sådana handlingar som upprättats med anledning av en pågående process har ett skyddsintresse till den del de utgör skatterättsliga bedömningar och att skattemyndigheten inte har något befogat intresse av att få tillgång till dessa i annan mån än den skattskyldige väljer att åberopa råden i sina inlagor. Däremot finns inget skyddsintresse för handlingar med uppgifter om hur man skall förfara för att undgå skatt på ett otillåtet sätt eller handlingar som rör s.k. upplägg.

En skillnad mellan vad som är skyddsvärt resp. inte är skyddsvärt kan dras mellan vad som är den kvalificerade skatterättsliga bedömningen och faktauppgifter i det enskilda fallet. De uppgifter som är skyddsvärda kommer därför inte att ha någon eller en ytterst liten relevans för den faktakontroll som skattemyndigheten har ett befogat intresse att göra.

Som kommittén påpekar skiftar förhållandena högst avsevärt i praktiken. Kommittén menar också att skattemyndigheter och domstolar får söka finna en rimlig lösning i de i praktiken förekommande fallen så att skattemyndigheten i det enskilda fallet inte får tillgång till sådana skatterättsliga ställningstaganden från den granskade eller dennes rådgivare som kan vara av betydelse vid en kommande process avseende en viss rättsfråga i en taxering.

I sammanhanget bör påpekas att bestämmelsen inte syftar till att domstolen skall pröva handlingar ord för ord även om det kan bli aktuellt att delar av en handling undantas granskning. På motsvarande sätt bör gälla att om en handling huvudsakligen bedöms utgöra en kvalificerad skatterättslig bedömning detta inte hindrar att vissa andra uppgifter ändå kan undantas om de saknar relevans för skattekontrollen.

Företagshemligheter m.m.

Företagshemligheter - exempelvis uppgifter rörande pågående förhandlingar - är en av de kategorier som nämns i förarbetena till nuvarande regler om undantagande av handlingar. Som kommittén nämnt görs i konkurrenslagen (1993:20) undantag för teknisk företagshemlighet. Även vid skatte- och avgiftskontroll kan det finnas skäl att undanta tekniska företagshemligheter.

Vid skatte- och avgiftskontroll finns det emellertid ibland mycket starka skäl för att få tillgång även till tekniska uppgifter. Behovet är speciellt uttalat i tullens verksamhet där tekniska uppgifter och uppgifter om ursprung m.m. är direkt nödvändiga för en korrekt klassificering. Även

vid kontroll av skattskyldighet enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter kan det vara nödvändigt att få reda på innehållet i produkter och dylikt för att få ett rimligt underlag för kontrollen. Det kan också vid kontroll av taxerad inkomst enligt taxeringslagen vara nödvändigt att få del av tekniska företagshemligheter för att kunna göra en rimlighetskontroll av det redovisade resultatet. Behovet av tillgång till tekniska företagshemligheter varierar således stort inom skatte- och avgiftsområdet liksom från fall till fall.

Beträffande företagshemligheter som inte är av teknisk natur kan dessa vara svåra att generellt definiera och urskilja från uppgifter som företaget bedömer som känsliga ur andra aspekter (jfr definitionen i 1 § lagen [1990:409] om skydd för företagshemligheter). Vidare skiftar skyddsbehovet mellan olika typer av företag. Det är därför svårt att finna enhetliga kriterier för vad som bör skyddas. Behovet av uppgifter för skattekontrollen skiftar också här.

Eftersom kontrollbehovet både vad gäller tekniska företagshemligheter och andra företagshemligheter varierar stort inom skatteområdet och från fall till fall måste även i dessa fall skyddsvärdet sättas i relation till kontrollbehovet vid bedömningen av om en handling bör undantas från granskning.

Ett beaktansvärt skyddsintresse kan förutom företagshemligheter även röra uppgifter hos yrkesgrupper som inte omfattas av rättegångsbalkens regler (t.ex. advokater, läkare och präster) men som ägnar sig åt liknande verksamheter. Detta kan vara fallet för uppgifter hos t.ex. andra jurister än advokater, revisorer, skatterådgivare m.fl.

Det kan slutligen finnas tillfällen då uppgifter av mer personliga skäl har ett betydande skyddsintresse och därför bör kunna undantas om betydelsen för kontrollen inte överväger skyddsintresset. Det är här fråga om uppgifter som saknar eller har mycket låg relevans för kontrollen. Det kan t.ex. röra anställdas eller företagsledares personliga förhållanden som uppgifter om sjukdomar etc.

Övriga frågor

Vid bedömningen av undantagande av handling vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom, bör beaktas i vilken utsträckning nödvändiga uppgifter kan erhållas genom annan handling eller genom muntlig upplysning.

Vid bedömningen av om nödvändiga uppgifter kan fås genom annan handling eller genom muntlig upplysning bör handlingars karaktär av bevismedel beaktas. Om en handling som sådan har ett högt bevisvärde bör detta därför kunna påverka bedömningen. I sammanhanget kan påpekas att frågan om uppgifter kan fås genom muntlig upplysning kommer att, om utsagan inte accepteras av skattemyndigheten, avgöras av domstol som då i regel kommer att bedöma utsagan mot handlingen. Om en muntlig utsaga därvid bedöms som tillräcklig bör denna nedtecknas i protokoll eller dylikt. Bevisvärdet av en sådan anteckning bör vanligtvis bli högt.

Är den reviderade och skattemyndigheten av olika uppfattning i fråga om vilket material som får granskas bör materialet förseglas och frågan avgöras av länsrätten.

Huvudregeln vid skatteutredningar är att samtliga handlingar som omfattas av kontrollen får granskas. Reglerna om undantagande av handlingar eller uppgifter är just undantagsregler. Det är därför och mot bakgrund av att endast den granskade känner till de uppgifter som begärs undantagna naturligt att bevisbördan för att förutsättningarna för undantagande är uppfyllda läggs på honom. Skattemyndigheten kommer med nödvändighet ofta endast att kunna argumentera på ett mer principiellt plan. Eftersom domstolen kommer att ha möjlighet att gå igenom handlingarna kommer den att få ett ökat ansvar för att frågorna blir så allsidigt belysta som möjligt utan att uppgifterna blir kända under handläggningen.

Länsrättens beslut om undantagande av handlingar från revision eller uppgift från föreläggande kan enligt nuvarande bestämmelser inte överklagas utom såvitt avser undantagande av bevismedel enligt bevissäkringslagen. Något motiv till denna skillnad i möjligheterna att överklaga är svårt att finna. Vi föreslår därför att fullföljdsbegränsningen slopas, vilket innebär ändringar i 6 kap. 10 § TL.

5.6 Tvångsåtgärder

5.6.1 Allmänt om tvångsåtgärder

Regeringens förslag: Bevissäkringslagen upphävs och ersätts av en ny lag, lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Bevissäkringslagens system med granskningsledare behålls.

Förutsättningarna för en tvångsåtgärd preciseras. Tvångsåtgärd skall komma ifråga endast om det är nödvändigt samt om nyttan av åtgärden överväger det hinder eller annat men som åtgärden för med sig.

En tvångsåtgärd enligt tvångsåtgärdslagen skall normalt föregås av domstolsbeslut. När ett sådant beslut inte kan avvaktas skall granskningsledaren i fråga om åtgärd i verksamhetslokaler kunna fatta ett interimistiskt beslut.

Granskningsledarens interimistiska beslut om tvångsåtgärd skall omedelbart underställas länsrätten. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om beslutet skall bestå.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag utom såtillvida att kommittén inte föreslagit regler om granskningsledare.

Remissinstanserna: *RSV* och *RÅ* har förordat att systemet med granskningsledare behålls. *Civilekonomernas Riksförbund* och *JUSEK*

befarar att förslaget bl.a. vad gäller möjligheten till domstolsprövning kommer att försämra effektiviteten i skatteutredningarna.

Skälen för regeringens förslag:

Behovet av tvångsåtgärder

Kontrollen av det stora flertalet skattskyldiga och uppgiftslämnare skall som tidigare sagts liksom hittills bygga på samverkan. I ett mindre antal fall behövs dock möjligheter till tvångsåtgärder och det är främst i dessa fall som rättssäkerhetsfrågorna ställs på sin spets. Även de som normalt fullgör sina skyldigheter på ett lojalt sätt har i händelse av en närmare granskning ett berättigat krav på att kunna få klarhet i skattemyndighetens befogenheter. De enskilda skall kunna förlita sig på att skattemyndigheternas befogenheter inte vilar på diskretionär grund samt att det finns en möjlighet till en objektiv prövning av att befogenheterna utövas på ett korrekt sätt.

Att tvång måste kunna tillgripas i vissa situationer för att skattemyndigheten skall få tillgång till räkenskapsmaterial och annat för att kontrollera skatt- och uppgiftsskyldigheten kan som redan tidigare framhållits inte ifrågasättas. Utan sådana möjligheter skulle de skyldigheter som åläggs de skattskyldiga och skattemyndighetens möjligheter att fatta riktiga beskattningsbeslut i många fall bli illusoriska. En avsaknad av tvångsmedel skulle medföra avsevärda effektivitetsförluster och att många oegentligheter skulle undgå upptäckt. Dessutom skulle illojala skattskyldiga genom att åsidosätta sina författningsenliga skyldigheter komma i ett bättre läge - t.ex. från konkurrenssynpunkt - än sådana som fullgör sina åligganden.

Syftet med tvångsåtgärder är dels att tvinga den tredskande att fullgöra sina skyldigheter enligt skatteförfattningarna och dels att hindra den granskade att på annat sätt sabotera utredningen.

Det förekommer att utredningar om skattebrott och skatteutredningar löper parallellt. I regel föregår emellertid skatteutredningen brottsutredningen och det är ofta nödvändigt att sätta in tvångsåtgärder på ett tidigare stadium än då förutsättningarna för husrannsakan enligt rättegångsbalken är uppfyllda. Det är dessutom angeläget att en revision skall kunna genomföras oavsett den reviderades samtycke och utan brottsmisstankar för att revisionsinstitutets karaktär av generell kontrollåtgärd skall kunna bibehållas.

Vite

Att förelägga vid vite är det minst ingripande tvångsmedlet vid tredska. Ett beslut om föreläggande vid vite fattas av skattemyndigheten och får inte överklagas. Domstolskontrollen kommer emellertid in vid prövning av om vitet skall dömas ut. Vid sådan prövning får även vitets lämplighet bedömas. Här föreslås inga förändringar. Vite bör med fördel kunna användas om sabotagerisk inte föreligger, under förutsättning att vitet kan tänkas ha effekt på den som föreläggandet avser, t.ex. en normalt

skötsam näringsidkare.

Vitesinstitutet har dock ett begränsat användningsområde. Det är inte användbart t.ex. när den uppgiftsskyldige uppger att handlingarna inte finns eller när ett utlämnande skulle leda till en mer avsevärd höjning av skatten eller när det inte är möjligt att driva in utdömda viten.

Vitesföreläggande används för närvarande inte särskilt frekvent. Förutom att vitesföreläggande inte är användbart i alla situationer kan de ur administrativ synvinkel medföra merarbete. Möjligheten att förelägga vid vite bör dock utnyttjas i stället för mer ingripande tvångsåtgärder i de fall ett föreläggande kan tänkas leda till avsedd effekt.

Kommittén föreslår inte några förändringar av vitesbestämmelserna. De avses även fortsättningsvis ha sin placering utanför tvångsåtgärdslagen i taxeringslagen och andra författningar som rör förfarandet på skatteområdet. En heltäckande lagreglering av tvångsmedlen vid revision och annan kontroll i beskattningsförfarandet samlade i en lag vore enligt vår mening att föredra. En sådan ordning skulle dock innebära så betydande ingrepp i lagstiftningen att den inte låter sig göra i det här sammanhanget.

Särskilda tvångsåtgärder

Det finns som tidigare framgått - utöver möjligheten till vitesföreläggande - behov av tvångsåtgärder redan under skatteutredningen och detta utan att det finns brottsmisstankar.

Det är viktigt att lagstiftning som rör tvångsåtgärder svarar mot högt ställda krav på rättssäkerhet. I bevissäkringslagen har gjorts en del ändringar i syfte att stärka rättssäkerheten (jfr prop. 1987/88:65). En s.k. proportionalitetsregel har införts, kraven för eftersökning i bostad i förhållande till verksamhetsutrymmen har skärpts och en möjlighet att försegla bevismedel som enligt den skattskyldiges mening bör undantas från granskning har införts. Dessa ändringar är dock inte tillräckliga. Den kvarstående kritiken har framför allt gällt att domstolskontrollen inte kommer in förrän i efterhand när det är fråga om åtgärder i verksamhetslokaler, att det s.k. riskrekvisitet är svagt och att skillnaden mellan tredska och sabotagerisk är oklar. Kritik har också riktats mot lagens terminologi, vilken skulle leda tanken till förundersökningsförfarandet och misstanke om brott.

Vi föreslår därför att bevissäkringslagen upphävs och ersätts av en ny lag, lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, som skall reglera samtliga tvångsmedel i beskattningsförfarandet förutom vite.

Domstolsprövning

Utgångspunkten för förslaget är att tvångsåtgärder normalt skall föregås av domstolsbeslut för att tillförsäkra den enskilde att åtgärden prövas av en opartisk instans.

I regel torde sådana beslut kunna fattas inom något eller några dygn. För de fall då skattemyndigheten måste agera omedelbart för att inte

kontrolländamålet skall gå förlorat bör granskningsledaren i fråga om åtgärd i verksamhetslokaler kunna fatta ett interimistiskt beslut som dock omedelbart bör underställas länsrättens prövning. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om beslutet skall bestå. Därmed torde effektiviteten i skatteutredningen inte gå förlorad samtidigt som rättssäkerheten stärks betydligt för den granskade. Länsrättens beslut bör kunna överklagas till högre instans, såväl av den enskilde som det allmänna. *Lagrådet* har påpekat att frågan om det allmännas besvärsrätt inte är besvarad i alla fall. Vi föreslår, förutom en uttrycklig regel om rätt för det allmänna att överklaga länsrättens beslut enligt tvångsåtgärdslagen (30 § tvångsåtgärdslagen), några ytterligare justeringar i lagtexten i förhållande till lagrådsremissen för att få en tydligare utformning av bestämmelserna om överklagande.

I sabotagefallen torde det oftast kunna befaras att åtgärden inte kan genomföras om den som åtgärden riktar sig mot får kännedom om denna. Länsrätten har i dessa fall möjlighet att med stöd av 10 § andra stycket 3 förvaltningsproceslagen underlåta att kommunicera ansökan om tvångsåtgärd.

Riskrekvisitet vid fara för sabotage

Som tidigare nämnts skall tvångsåtgärder få tillgripas vid tredska och vid sabotagerisk. Vid ren tredska finns det inga hinder mot att skattemyndigheten försöker att få fram uppgifterna på frivillig väg och att, om tvångsåtgärder blir aktuella, den minst ingripande åtgärden, föreläggande vid vite, används i första hand. Om särskilda tvångsåtgärder behövs bör den enskilde ges möjlighet att yttra sig över skattemyndighetens ansökan innan länsrätten avgör frågan.

Saken kommer däremot i ett annat läge vid sabotagerisk. Det kan då, för att utredningsmöjligheterna inte skall gå förlorade, vara nödvändigt att tillgripa särskilda tvångsåtgärder utan att den enskilde får kännedom om detta i förväg.

Enligt förslaget bör det för att reglerna vid sabotagerisk skall få tillämpas i regel krävas att det finns en *påtaglig risk* att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska handlingar som får granskas.

Riskbedömningen skall göras efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som kan ha betydelse för frågan. Med uttrycket påtaglig risk avses inte att det skall vara fråga om en mer överhängande risk utan att risken i det enskilda fallet skall kunna beläggas. Risken skall således vara individualiserad och inte enbart allmän. Även om en rad omständigheter av mer allmän karaktär kan beaktas vid bedömningen bör det således finnas någon konkret omständighet i det enskilda fallet som talar för sabotagerisk.

Vid bedömningen av den grad av misstanke som bör krävas har proportionalitetsprincipen - dvs. att vikten av tvångsåtgärden skall uppväga det intrång eller men som åtgärden innebär - stor betydelse bl.a. vad gäller storleken på befarade undandraganden liksom möjligheten till alternativa kontrollåtgärder.

Granskningsledare

Enligt bevissäkringslagen skall skattemyndighetens beslut om tvångsåtgärder och verkställighet fattas av en granskningsledare.

Det är angeläget att frågor rörande tvångsåtgärder även fortsättningsvis handläggs av särskilt utbildade tjänstemän med hög kompetens. Vi ställer oss följaktligen bakom den uppfattning som RSV och RÅ företräder. Regler om granskningsledare bör därför föras in i lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

De särskilda tvångsåtgärderna

Förslaget till lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet omfattar fyra olika typer av tvångsåtgärder:

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler (avsnitt 5.6.2),
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar (avsnitt 5.6.3),
3. granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift (avsnitt 5.6.4),
4. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (avsnitt 5.6.5).

5.6.2 Revision i den reviderades verksamhetslokaler

Regeringens förslag: Om handlingar som omfattas av revision inte utan svårighet kan granskas på annan plats än i verksamhetslokalerna, eller om revisionen fordrar besiktning eller annan granskning som inte kan ske på annan plats kan revision få ske tvångsvis i den reviderades verksamhetslokaler. Detta gäller endast om den reviderade inte lämnar medgivande till sådan granskning, inte medverkar på föreskrivet sätt eller vid påtaglig sabotagerisk.

Endast om det föreligger påtaglig sabotagerisk får tvångsåtgärder genomföras utan att den reviderade fått kännedom om vad som skall ske.

Beslut om revision i den reviderades verksamhetslokaler fattas av länsrätt på ansökan av granskningsledaren. Granskningsledaren kan fatta ett interimistiskt beslut om det finns sabotagerisk.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslagen tillstyrks eller lämnas utan erinran av de flesta remissinstanserna.

Skälen för regeringens förslag: De enda begränsningarna för tillträde till verksamhetslokaler enligt gällande revisionsbestämmelser är att revisionen om möjligt skall göras på ett sådant sätt att den inte hindrar

verksamheten för den som revideras och att den inte utan särskilda skäl får verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00. Skattemyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för revisionen och den får verkställas hos den som skall revideras eller på annan plats.

Enligt de förslag vi lagt fram i det föregående får revisionen genomföras hos den reviderade om han medger det. Platsen för granskningen av handlingar bör i regel kunna bestämmas av revisorn och den granskade i samråd med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. Det kan vara till fördel att utföra granskningen hos den reviderade om det är fråga om ett omfattande material eller om revisorn behöver täta kontakter med den reviderade för att reda ut oklarheter eller få hjälp med att snabbt hitta relevant material. I andra fall kan det vara förenat med stora svårigheter att utföra granskningen där, särskilt om lokalerna är små eller verksamheten bedrivs i hemmet. Är handlingarna få kan de med fördel tas med till den kontrollerande myndighetens lokaler för granskning. Hos ett stort företag är materialet normalt så omfattande att det av praktiska skäl inte kan föras från platsen och det ligger i båda parters intresse att granskningen sker i företagets lokaler.

Om den reviderade inte lämnar medgivande till revision i verksamhetslokalerna måste myndigheten av effektivitetsskäl i vissa fall ha möjlighet att tvångsvis få genomföra revisionen där.

Revision i den reviderades lokaler mot dennes vilja bör få företas i lokalerna endast om handlingarna inte utan svårighet kan granskas på någon annan plats (5 § första stycket tvångsåtgärdslagen). Detta följer av att intrång i den granskades lokaler endast får ske när det är nödvändigt (jfr 2 kap. 6 och 12 §§ RF).

Revision i verksamhetslokalerna mot den reviderades vilja bör få ske också när den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, det finns risk för att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska de handlingar som får granskas eller när ändamålet med revisionen fordrar besiktning av byggnad eller lokal, inventering av kassa eller granskning av lager eller inventarier.

Som ett allmänt krav gäller att det skall vara proportionalitet mellan den förväntade nyttan av tvångsåtgärden och det men som åtgärden medför för den reviderade. I detta ligger att åtgärden inte heller får pågå under längre tid än som fordras med hänsyn till ändamålet med revisionen (4 § tvångsåtgärdslagen).

Kravet på att revision skall bygga på samverkan samt domstolsprövningen innebär att den reviderade vanligen har kännedom om planerade åtgärder innan de beslutas och verkställs. Endast när det finns en påtaglig risk för sabotage bör åtgärden få genomföras utan att den reviderade i förväg fått reda på vad som skall ske (5 § andra stycket tvångsåtgärdslagen).

Beslut om revision i den reviderades verksamhetslokaler fattas av länsrätt på ansökan av granskningsledaren (14 § tvångsåtgärdslagen). Granskningsledaren har möjlighet att, om det finns en påtaglig risk att handlingar undanskaffas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut, fatta ett interimistiskt beslut (15 § tvångsåtgärdslagen) Det interimistiska

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

Vid revision i verksamhetslokalerna bör granskningsledaren ha möjlighet att försegla lokal, utrymme eller annat förvaringsställe om handlingarna inte kan föras från platsen och det finns risk för att de annars undanhålls eller förvanskas (avsnitt 5.6.5).

5.6.3 Eftersökande och omhändertagande av handlingar

Regeringens förslag: När en revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av tvångsåtgärdslagen får handling som omfattas av revisionen eftersökas och omhändertas, om den inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller det finns en påtaglig sabotagerisk.

När revisionen inte genomförs i den reviderades lokaler får handling eftersökas och omhändertas i verksamhetslokalerna, om föreläggande att lämna ut handlingen inte följts eller vid påtaglig sabotagerisk. Vid påtaglig sabotagerisk får åtgärden genomföras utan att den reviderade fått kännedom om att revisionen skall ske.

Om det föreligger särskild anledning att anta att handlingar förvaras på annat ställe än i den reviderades verksamhetslokal får de eftersökas och omhändertas även på sådant ställe.

Även handlingar som omfattas av föreläggande skall utan att det är fråga om revision få eftersökas och omhändertas för granskning, om föreläggandet inte följts och det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns hos den förelagde.

Beslut om eftersökande och omhändertagande fattas av granskningsledaren när revisionen sker i verksamhetslokalerna med stöd av tvångsåtgärdslagen och i annat fall av länsrätt på ansökan av granskningsledaren. Granskningsledaren kan fatta ett interimistiskt beslut om det finns sabotagerisk.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens.

Remissinstanserna: Remissutfallet har varit i huvudsak positivt till förslagen.

Skälen för regeringens förslag: När en revision sker i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av tvångsåtgärdslagen är det uppenbart att det behövs en möjlighet att eftersöka handlingar som omfattas av revisionen i verksamhetslokalerna och att omhänderta dem. I sådana situationer bör för att en handling skall få eftersökas och omhändertas krävas antingen att handlingen inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller att det finns en påtaglig risk för att handlingen undanhålls eller förvanskas (6 § första stycket tvångsåtgärdslagen).

Även om den reviderade samtyckt till att revisionen genomförs i hans

verksamhetslokaler kan han motsätta sig att en viss handling granskas. Också i en sådan situation är det rimligt att handlingen får omhändertas om den behövs för revisionen (6 § andra stycket tvångsåtgärdslagen). Om den reviderade invänder att handlingen bör undantas granskning skall den omedelbart förseglas och ställas till länsrättens förfogande för prövning om den skall undantas (se avsnitt 5.5 och 17 § tvångsåtgärdslagen).

Beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt 6 § tvångsåtgärdslagen fattas av granskningsledaren (14 § andra stycket tvångsåtgärdslagen). Granskningsledarens beslut kan överklagas till länsrätt (29 § tvångsåtgärdslagen).

Om revisionen sker i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av samtycke bör inte beskattningsmyndigheten mot den reviderades vilja fritt få eftersöka handlingar. Inslaget av tvång blir i detta läge så markant att det inte längre är rimligt att tala om revision i samverkan. Eftersökning av handlingar mot den reviderades vilja bör därför alltid föregås av ett beslut enligt 5 § tvångsåtgärdslagen. Granskningsledaren kan fatta ett interimistiskt beslut om eftersökande i verksamhetslokalerna om det finns en påtaglig risk för att handling som har betydelse för kontrollen undanskaffas eller förstörs (15 § första stycket tvångsåtgärdslagen). Beslutet skall omedelbart underställas länsrättens prövning.

Vi har ovan föreslagit regler om eftersökande och omhändertagande vid revision i den reviderades verksamhetslokaler. Även i det fall granskningen av handlingar inte sker i den reviderades verksamhetslokaler är det rimligt att handlingar får eftersökas i verksamhetslokalerna och omhändertas. Förutsättningarna för eftersökande och omhändertagande i ett sådant fall bör motsvara de som föreslås vid eftersökande och omhändertagande vid revision i verksamhetslokalerna. En handling bör alltså få eftersökas i verksamhetslokalerna och omhändertas för granskning om ett föreläggande att lämna ut handlingen inte följs eller om det finns en påtaglig sabotagerisk (7 § tvångsåtgärdslagen).

Gemensamt för samtliga tvångsåtgärder enligt förslaget är att de, när de avser den som är bokföringsskyldig eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller avser juridisk person som inte är dödsbo, får verkställas i de verksamhetslokaler, som disponeras av den mot vilken åtgärden beslutats. Revisorn har då också tillträde till de markområden, transportmedel, förvaringsplatser eller andra utrymmen som används i verksamheten. För de fall då det kan antas att handlingar av betydelse för revisionen förvaras på annan plats kan det av effektivitetsskäl vara nödvändigt att åtgärder får verkställas även där. För att verkställighet skall få ske på sådan plats bör emellertid fordras att det finns särskild anledning att anta att handlingar som omfattas av revisionen förvaras där (8 § tvångsåtgärdslagen).

I detta sammanhang bör påpekas att eftersökande och omhändertagande av handlingar på annan plats än i verksamhetslokaler typiskt sätt kan sägas tillhöra de mer integritetskränkande åtgärderna varför proportionalitetsprincipen här kommer att få en stor betydelse. Eftersom detta innebär att vikten av åtgärden skall uppväga det intrång eller annat men som åtgärden innebär för den reviderade, bör möjligheten således

tillämpas med försiktighet.

Även handlingar som omfattas av ett föreläggande enligt någon av de lagar som räknas upp i 1 § tvångsåtgärdslagen, bör av effektivitetsskäl kunna eftersökas och omhändertas av skattemyndigheten om föreläggandet inte följts. Det bör därvid krävas att det finns särskilda skäl att anta att handlingen finns hos den förelagde (9 § tvångsåtgärdslagen).

Reglerna om skatteutredningar bygger i första hand på samverkan. Den reviderade kommer därför att i normala fall ha god kännedom om hur utredningen kommer att bedrivas. Även i de fall åtgärder skall beslutas av domstol kommer myndighetens ansökningar enligt förvaltningsprocesslagens regler att kommuniceras med den granskade. I vissa fall där risken är påtaglig att handlingar förstörs eller att utredningen annars saboteras måste det, för att ändamålet med åtgärden inte skall gå förlorat, tillåtas att åtgärder vidtas utan förvarning (jfr 10 § andra stycket 3 förvaltningsprocesslagen).

Att tvångsvis utföra en mer omfattande granskning hos en privatperson är så gott som alltid starkt integritetskränkande och myndigheternas befogenheter i detta hänseende bör därför omgärdas av starka rättsäkerhetsgarantier.

I detta sammanhang måste möjligheten att göra husrannsakan i brottsutredningar beaktas. En husrannsakan kräver att någon är skäligen misstänkt för brott.

Den möjlighet som i praktiken kan bli aktuell i skatteutredningar är att eftersöka och omhänderta handlingar hos privatpersoner. Vårt förslag innebär att sådan kontroll skall få ske om den enskilde inte följt ett föreläggande och det finns särskild anledning att anta att handlingen finns hos honom. De effektivitetsförluster som kan uppkomma på grund av kravet på föregående föreläggande är rimliga i förhållande till rättssäkerhetsintresset, särskilt då husrannsakan kan komma i fråga vid brottsmisstanke.

Regeringens förslag: Hos den som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift om rättshandling får granskning utan föregående föreläggande ske, om det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten kommer att påträffas och att en utredning skulle försvåras av ett föreläggande och det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen.

Granskningen får ske i verksamhetslokalerna om de handlingar som skall granskas inte utan svårighet kan granskas på annan plats.

Beslut om granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift fattas av länsrätten. Granskningsledaren kan om det finns sabotagerisk fatta ett interimistiskt beslut om granskning.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har tillstyrkt eller inte haft något att erinra mot förslagen (jfr de synpunkter som angetts under avsnitt 5.5).

Skälen för regeringens förslag: Behovet av och syftet med tredjemanskontroll har behandlats tidigare (avsnitten 5.3.1 och 5.4). I enlighet med vad som angetts där skall kontrollen i första hand ske genom att tredjeman föreläggs att lämna kontrolluppgift. Ett föreläggande kan avse att lämna uppgift antingen om viss bestämd rättshandling mellan tredjeman och annan person eller rättshandling mellan tredjeman och viss angiven person.

I vissa fall kan det vara motiverat att inleda en tredjemanskontroll utan föregående föreläggande att lämna kontrolluppgift. Så kan vara fallet när sabotagerisk föreligger antingen hos tredjeman eller hos den uppgifterna avser. Regeln har utformats så att granskning av räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten får ske utan föregående föreläggande att lämna kontrolluppgift, om det finns särskild anledning att anta att en utredning försvåras av ett föreläggande och att handlingar av betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten kommer att påträffas samt det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen (10 § tvångsåtgärdslagen). Samtliga dessa förutsättningar skall vara uppfyllda för att granskning utan föregående föreläggande skall få ske. Beträffande de närmare överväganden och utformningen av reglerna hänvisas till författningskommentaren.

Beslut om granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift fattas av länsrätt på ansökan av granskningsledaren (14 § tvångsåtgärdslagen). Om det finns en påtaglig risk för att handlingar som har betydelse för kontrollen undanskaffas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut får granskningsledaren fatta ett interimistiskt beslut. Ett sådant beslut skall omedelbart underställas länsrätten (15 § tvångsåtgärdslagen). Länsrätten skall utan dröjsmål besluta om tvångsåtgärden skall bestå.

Regeringens förslag: Vid revision eller granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift får lokal, förvaringsplats eller annat utrymme förseglas, om de handlingar som skall granskas inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas.

Försegling får också ske i annat fall om handlingar som skall omhändertas inte omedelbart kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas.

Beslut om försegling fattas av granskningsledaren. Beslutet kan överklagas till länsrätt.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Kommittén föreslår dock inte att försegling skall kunna ske vid granskning utan föregående föreläggande.

Remissinstanserna: Förslaget i den här delen har inte särskilt berörts av remissinstanserna.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om försegling finns i 5 § bevissäkringslagen. Även i tvångsåtgärdslagen är bestämmelser om försegling nödvändiga.

Beslut om försegling föreslås få fattas om vid revision eller granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift de handlingar som skall granskas inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas (13 § tvångsåtgärdslagen). Försegling kan komma i fråga också i annat fall då handlingar som skall omhändertas inte omedelbart kan föras från platsen. Så kan vara fallet när det fattats beslut om eftersökning och omhändertagande av handlingar men det uppmärksammas när åtgärden verkställs att alla handlingar inte omedelbart kan föras från platsen.

I lagrådsremissen lämnades inte något förslag om försegling vid granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift. Granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift är emellertid en åtgärd som har mycket gemensamt med revision. Skillnaden är att en granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift är mer begränsad än en revision. Det kan vid granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift i likhet med revision uppkomma situationer när en lokal, förvaringsplats eller annat utrymme behöver kunna förseglas, t.ex. när granskningen inte kan genomföras på en dag, de handlingar som skall granskas inte kan föras från plats och det finns sabotagerisk. Vi föreslår därför att försegling får ske såväl vid revision som vid granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift. Förslaget föranleder att bestämmelserna om försegling och granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift disponeras om i förhållande till lagrådsremissens förslag.

Beslut om försegling får fattas av granskningsledaren. Granskningsledarens beslut kan överklagas till länsrätt (14 § tvångsåtgärdslagen).

5.7 Förfarande- och verkställighetsfrågor vid tvångsåtgärder

Regeringens förslag: Beslut om tvångsåtgärder skall verkställas av kronofogdemyndigheten på begäran av granskningsledaren. Granskningsledaren skall dock få verkställa åtgärder i verksamhetslokaler om detta kan ske obehindrat.

Beslut om tvångsåtgärder får verkställas omedelbart om inte annat följer av beslutet. Har verkställigheten inte påbörjats inom en månad har beslutet förfallit.

De som berörs av beslutet skall - utom i rena undantagsfall - före verkställighet ha underrättats om beslutet och beretts tillfälle att närvara samt att tillkalla ombud eller biträde.

Över verkställighet av beslut skall utfärdas bevis om vad som förekommit vid verkställandet.

Särskilda regler för att stärka datasäkerheten och integritetsskyddet i samband med granskning av ADB-upptagningar införs.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: I den mån remissinstanserna yttrat sig särskilt över den här delen har kritiken rört behovet av klarläggande och detaljfrågor.

Skälen för regeringens förslag: Förslaget motsvarar i sina huvuddrag gällande rätt enligt bevissäkringslagen. De ändringar som föreslås gäller framför allt bestämmelserna om särskilt tillkallat vittne och regler för att stärka säkerheten i informationssystemen och den enskildes integritet vid åtgärder som rör data.

Enligt 9 § bevissäkringslagen gäller att den granskade eller annan hos vilken verkställighet skall ske skall beredas tillfälle att inställa sig till förrättningen innan beslut om bevissäkring verkställs. Om dessa personer inte utan nämnvärt uppskov kan kallas till förrättningen eller inställa sig vid denna får verkställighet ändå ske om ett särskilt tillkallat vittne är närvarande. Om det är fråga om eftersökning får dock i vissa fall förrättningen genomföras endast om det kan antas att den granskade eller annan försöker förhala granskningen eller att den av annat skäl kommer att försenas.

Vi föreslår att den hos vilken åtgärden skall genomföras eller som annars berörs av beslutet före verkställighet skall ha underrättats om beslutet och beretts tillfälle att tillkalla biträde samt att närvara personligen eller genom ställföreträdare eller ombud. Om den som har rätt att närvara inte har underrättats om åtgärden skall verkställighet endast få ske om det föreligger synnerliga skäl. Undantaget är bl.a. avsett för sådana fall där den som skall underrättas håller sig undan eller annars gör sig oanträffbar.

De regler som föreslås beträffande informationssäkerheten och skyddet för den enskildes personliga integritet i samband med granskning av ADB-register innebär ett förbud mot granskning via telenät och att terminaler får användas hos den granskade endast om det är nödvändigt. Granskningen kommer därför i regel att ske mot en kopia. Förslaget innehåller även en proportionalitetsregel som är utformad särskilt med tanke på ADB-området.

5.8 Internationella frågor

Internationellt informationsutbyte

Sverige har i bilaterala och multilaterala konventioner förbundit sig att utbyta information om skattskyldiga med ett stort antal länder. Oftast regleras informationsutbytet med en klausul i skatteavtalet vanligen utformad i nära anslutning till artikel 26 i OECD:s modellavtal. Mellan de nordiska länderna gäller emellertid ett särskilt handräckningsavtal. Sverige har också ratificierat det av OECD och Europarådet initierade multilaterala handräckningsavtalet. Om Sverige går med i EU kommer EG:s handräckningsdirektiv från 1977 att gälla för handräckningsärenden mellan Sverige och de länder som då är med i unionen.

Den svenska utredningen skall enligt träffade avtal bedrivas med de medel som står till förfogande vid svenska skatteutredningar.

Kontrollverksamhet som bedrivs för andra länders räkning är i regel att hänföra till tredjemanskontroll då den som kontrollen egentligen avser är ett skattesubjekt utanför Sverige. Svenska myndigheter biträder den utländska myndigheten och uppträder som motpart till den granskade tredjemannen.

De vanligaste formerna för mellanstatligt informationsutbyte - bortsett från det automatiska uppgiftslämnandet som saknar intresse i detta sammanhang - är uppgiftslämnande på begäran och spontant uppgiftslämnande. En annan samarbetsform som berörs av de föreslagna revisionsbestämmelserna är medverkan vid utländsk skatteutredning. Sverige har även försökt bidra till ett förbättrat informationsutbyte med andra länder genom att teckna avtal om simultana revisioner och medverkan av ett annat lands tjänstemän vid revision. Uppgiftslämnande på begäran sker oftast genom tredjemansrevision medan övriga nämnda samarbetsformer innehåller större eller mindre inslag av tredjemanskontroll. I det följande skall de föreslagna reglerna för skatteutredningar belysas mot bakgrund av den kontrollverksamhet svenska myndigheter bedriver för utländska skatteförvaltningar.

Uppgiftslämnande på begäran eller spontant

När en annan stat begär uppgifter om en viss skattskyldig eller en viss transaktion kan informationen mera sällan inhämtas ur offentliga register eller ur material som finns tillgängligt hos skatteförvaltningen. I det stora

flertalet fall har en sådan begäran föranlett den svenska myndigheten att göra en revision hos det företag där informationen finns. En spontan kontrolluppgift lämnas om en svensk myndighet i samband med granskning, vanligen revision, påträffar information som bedöms vara av intressse för en avtalspartner.

När en svensk myndighet har översänt information om skatt till en utländsk myndighet skall samma uppgift tillställas den som uppgiften har hämtats hos. I underrättelsen skall även anges till vilken utländsk myndighet uppgiften har översänts (9 § lagen [1990:314] om ömsesidig handräckning i skatteärenden, handräckningslagen). Underrättelsen kan underlåtas endast om den är uppenbart obehövlig eller det kan befaras att den skulle försvåra genomförandet av den utländska myndighetens utredning eller beslut i skatteärendet. De utländska myndigheterna anser ofta att deras utredning äventyras av en underrättelse och det är således inte ovanligt att uppgiftslämnaren inte får besked om vem som avses med uppgiften och vilket land som begärt den.

Vi föreslår att tredjemanskontroll normalt skall ske genom föreläggande. Genom detta kommer tredjeman i regel att få kännedom om vilka uppgifter skattemyndigheten söker redan genom föreläggandet. Möjligheten att rent faktiskt underlåta att skicka en underrättelse enligt handräckningslagen kommer då att minska. Om skattemyndigheten redan i föreläggandet anger att uppgiften skall skickas till en viss utländsk myndighet torde en särskild underrättelse enligt handräckningslagen vara obehövlig.

I de fall det på grund av särskilda omständigheter finns skäl att genomföra en tredjemanskontroll utan föregående föreläggande måste svensk skattemyndighet precis som vid helt nationella granskningar kunna motivera detta inför domstol.

Samtidiga revisioner

Enligt handräckningslagen skall med handräckning förstås bl.a. utbyte av upplysningar vid samtidiga skatteutredningar. En sådan kontroll innebär att två eller flera stater var och en inom sitt territorium genomför samtidiga och samordnade revisioner av företagen inom en koncern eller företagsgrupp. Det kan vid dessa kontroller vara svårt att se för vems räkning en viss uppgift samlas in eftersom de svenska och utländska skatteintressena ofta blir sammanflätade.

Särregleringen vid tredjemanskontroll har motiverats med att den enskildes integritet förtjänar ett starkare skydd vid kontroll av om annan fullgjort sina skyldigheter än vid kontroll av egen skyldighet. Eftersom ett av de grundläggande syftena vid samtidiga revisioner avser kontroll av egen skattskyldighet kommer den i Sverige kontrollerade på grund av granskningen av skyldigheter som åligger honom att behöva lämna uppgifter av sådan omfattning att de skäl som ligger bakom de särskilda reglerna om tredjemanskontroll faller bort. Reglerna om tredjemanskon-

troll bör därför inte tillämpas om kontrollen av egna skyldigheter utgör en betydande del av kontrollen.

5.9 Övriga lagändringar

Regeringens förslag: De ändringar som föreslås i detta avsnitt (avsnitt 5) skall i sina huvuddrag gälla generellt vid alla skatteutredningar.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har, förutom i vissa enskildheter som kommer att behandlas senare, inte mött någon kritik. *Generaltullstyrelsen* har dock varit kritisk till de föreslagna ändringarna i tullagen (1987:1065).

Skälen för regeringens förslag: Vi har tidigare diskuterat frågor om rättssäkerhet vid beskattningen främst mot bakgrund av de förfaranderegler som gäller eller föreslagits gälla vid inkomsttaxering. I praktiken kan samma bokförings- och affärshandlingar granskas för kontroll av olika skatter. De principiella överväganden som gjorts har således i sina huvuddrag samma relevans för och är lika angelägna beträffande andra utredningar om skatter och sådana avgifter som statsrättsligt utgör skatter. Följdändringar fordras därför även i övrig lagstiftning som innehåller motsvarande förfaranderegler.

Sådana bestämmelser återfinns i uppbördslagen (1953:272), lagen (1958:295) om sjömansskatt och den nya mervärdesskattelag som föreslås i prop. 1993/94:99, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Även tullagen (1987:1065) innehåller sådana förfaranderegler.

De lagar som är aktuella att ändra har tillkommit under olika tider och innehåller specialregler som tar sikte på situationer som är utmärkande för lagarnas tillämpningsområde. Även om de mer principella stadgandena genomgående går att återfinna i någon form har detta medfört att bestämmelserna fått en mycket skiftande utformning, vilket är till men för tillgängligheten och överskådligheten. Regler som är utmärkande och nödvändiga för speciallagens område bör finnas kvar. Vi föreslår dock som ett led i att stärka rättssäkerheten, att taxeringslagens systematik och formuleringar i ökad utsträckning får prägla liknande lagstiftning. Detta gäller främst reglerna om föreläggande och revision där variationerna är som störst. Inte minst för den enskilde torde en större enhetlighet innebära att jämförelser mellan regelsystemen underlättas. En harmonisering av reglerna kan även i viss mån underlätta och främja effektiviteten och enhetligheten i rättstillämpningen.

De flesta följdändringarna är endast av redaktionell natur. I vissa fall föreslås även att en motsvarighet till taxeringsbesök skall införas. I dessa delar hänvisas till författningskommentaren och förslaget till ändringar i

lagstiftningen.

I det följande skall några ytterligare kommentarer ges till de föreslagna ändringarna i mervärdesskattelagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, tullagen och lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

5.9.1 Mervärdesskattelagen

Regeringens förslag: Reglerna om mervärdesskatteutredningar utformas efter mönster från motsvarande regler i taxeringslagen och lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens.

Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget. *RSV* anser dock att revision skall kunna ske hos fysiska personer när dessa är ombud för utländska skattskyldiga utan fast driftsställe eller bosättning här i landet.

Skälen för regeringens förslag: Förslaget till ny mervärdesskattelag innehåller - liksom nuvarande lag om mervärdeskatt - både materiella regler och förfaranderegler rörande mervärdesskatt. Regler om skattekontroll återfinns i 17 kap. i den nya mervärdesskattelagen och i 25-29 §§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt. I det följande hänvisas enbart till förslaget om ny mervärdesskattelag (ML).

Skattemyndigheten får enligt 17 kap. 2 § ML förelägga en deklarationsskyldig att lämna upplysningar till ledning för beskattningen av honom själv. Enligt 5 § samma kapitel får näringsidkare föreläggas att lämna uppgifter om skattepliktig omsättning av varor eller tjänster som han förvärvat av, sålt till eller tillhandhållit andra näringsidkare, alltså uppgifter för tredjemanskontroll. Dessa bestämmelser bör utformas med bestämmelserna i 3 kap. 5 § TL och 3 kap. 50 a § LSK som förebild. Även begreppet kontrolluppgift bör föras in i mervärdesskattelagen för att tydliggöra att det är fråga om en uppgiftsskyldighet till ledning för beskattning av någon annan än uppgiftslämnaren själv (jfr 3 kap. 1 § LSK).

En utländsk företagare som är skattskyldig i Sverige skall enligt 22 kap. 6 § ML i vissa fall företrädas av en av skattemyndigheten godkänd representant. En sådan representant skall enligt fullmakt av den utländske företagaren svara för redovisningen av skatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor om skatt enligt lagen. Underlaget för kontroll av skatten skall finnas tillgängligt hos representanten. Vi anser med hänsyn till den starka anknytning representanten har till den utländske företagaren och att underlaget för kontrollen skall finnas hos representanten att en revision av representanten bör kunna ske oavsett om representanten i sig är en

privatperson eller inte. Revision bör även fortsättningsvis få göras för att kontrollera om uppgifter som lämnats i en registreringsanmälan är riktiga och fullständiga. Den föreslagna bestämmelsen i 17 kap. 7 § ML avviker i dessa båda avseenden från motsvarande bestämmelse i 3 kap. 8 § TL.

5.9.2 Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter

Regeringens förslag: Reglerna om revision utformas efter mönster av vad som föreslås beträffande taxeringslagen.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens.

Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget förutom att *RSV* ansett det angeläget att en möjlighet till revision tillskapas för den som med stöd av 28 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt ansöker om återbetalning eller kompensation för sådan skatt.

Skälen för regeringens förslag: Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, LPP, är en författandelag för i lagen angivna lagar om punktskatter och prisregleringsavgifter. Lagens tredje kapitel innehåller bestämmelser om skattekontroll.

Den skattskyldige är skyldig att redovisa skatten till beskattningsmyndigheten genom att lämna en deklaration. Vid granskningen av deklarationen får beskattningsmyndigheten förelägga den deklarationsskyldige att lämna de upplysningar som behövs för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga eller annars för beskattningen (3 kap. 3 § LPP). Föreläggandet får även avse prov och beskrivning på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Beskattningsmyndigheten får vidare förelägga den deklarationsskyldige att visa upp de handlingar som behövs för kontroll av deklarationen. Föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att den skattskyldige annars inte följer föreläggandet. Även den som utan att vara deklarationsskyldig tillverkar, bearbetar, säljer eller distribuerar skattepliktiga varor eller idkar handel med varor som används vid framställning av skattepliktiga varor, får föreläggas att lämna uppgifter eller visa upp handling. Detta gäller också den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgifter som behövs för skattekontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar som hör till verksamheten (3 kap. 5 § LPP).

Vi föreslår att bestämmelsen i 3 kap. 5 § LPP om föreläggande vid tredjemanskontroll skall utformas efter mönster från den föreslagna bestämmelsen om uppgiftsskyldighet i 3 kap. 50 a § LSK (se avsnitt 5.4.) Precis som i mervärdesskattelagen bör begreppet kontrolluppgift införas i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Vad gäller möjligheten till skatterevision föreslår vi att taxeringslagens

formuleringar och disposition används även i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Beträffande de materiella ändringar som blir aktuella kan följande särskilt anmärkas.

Enligt nuvarande regler om skatterevision kan revisionsåtgärder vidtas mot den som är skattskyldig eller den som skäligen kan antas vara detta eller den som avses i 3 kap. 5 § LPP. Sistnämnda bestämmelse gäller den som utan att vara deklarationspliktig tillverkar, bearbetar, säljer eller distribuerar skattepliktiga varor eller idkar handel med varor, som används vid framställning av skattepliktiga varor. Bestämmelsen gäller också den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgifter som behövs för skattekontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar som hör till verksamheten. I enlighet med vad vi föreslagit på taxeringsområdet bör revision få ske hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig eller räkenskapsskyldig samt hos annan juridisk person än dödsbo.

Att skatterevision enligt nuvarande regler får företas hos den som avses i 3 kap. 5 § LPP innebär ett tillåtande av tredjemansrevisioner. Vi föreslår här i enlighet med vad som föreslagits tidigare beträffande taxeringsrevision att denna möjlighet till revision utan föregående föreläggande tas bort. Att granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift kan ske framgår av 10 § i den föreslagna tvångsåtgärdslagen.

RSV har begärt att en möjlighet införs att göra revision hos den som med stöd av 28 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt ansöker om återbetalning eller kompensation av sådan skatt.

En utgångspunkt för våra förslag är att revision skall få ske för att kontrollera att den enskilde fullgjort sina skyldigheter enligt skatteförfattningarna. I mervärdesskattehänseende får revision göras för att kontrollera att den som anmält sig för registrering lämnat riktiga och fullständiga uppgifter. Även i ansökningsfall där den sökande ju är skyldig att lämna korrekta uppgifter bör detta anses som en sådan skyldighet som kan motivera en revision. En generell regel om detta bör därför införas i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Vad gäller revisionsreglerna i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter i övrigt föreslår vi att dessa omstruktureras med taxeringslagen som förebild och att ändringarna med det undantag som nämnts ovan förs in i lagen. Även reglerna om undantagande av handlingar bör ändras med förslaget till ändringar i taxeringslagen som förebild. Beträffande de allmänna motiveringar som ligger bakom de materiella ändringarna hänvisas till vad som anförts tidigare beträffande taxeringslagen.

Regeringens förslag: Reglerna om efterkontroll i 75 och 76 §§ tullagen utformas efter motsvarande regler i taxeringslagen, varvid bl.a. en åtskillnad skall göras mellan åtgärder som sker med stöd av tvång och sådana som bygger på frivillighet.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens.

Remissinstanserna: Förutom *Generaltullstyrelsen (GTS)* som varit kritisk, har remissinstanserna inte närmare yttrat sig över förslaget. GTS menar att ett genomförande av förslagen kan komma att i icke oväsentlig grad medföra en försämring av effektiviteten och försvåra kontrollarbetet. GTS anser att kontrollverksamheten till största delen måste bygga på efterkontroller hos företagen genom kontrollbesök samt att kontrollbesök och företagsbesök bör omnämnas som särskilda kontrollformer som kan företas efter enklare kommunicering. GTS har även framhållit det angelägna i att de nationella rättsreglerna inte får en sådan utformning att det internationella kontrollsamarbetet störs.

Skälen för regeringens förslag: Tullagen innehåller regler om tull och annan skatt som tas ut vid införsel av varor samt om tullverkets övervakning av införsel och utförsel av varor. Tullverkets kontrollverksamhet behandlas i 61-79 §§. De kontrollmöjligheter som ges är av skiftande slag, men de som är aktuella i detta sammanhang är möjligheterna till föreläggande enligt 75 §. Bestämmelsen behandlar tullens möjligheter till efterkontroll och får framför allt betydelse för sådana importörer m.fl. som fått tillstånd att föra in varor genom förenklat förfarande. Detta förfarande innebär att importören får ta hand om och i övrigt förfoga över varor innan tull och annan skatt fastställts. De uppgifter tullen behöver för att bestämma tull och avgiftsskyldighet lämnas i efterhand genom en tulldeklaration. Genom nyligen införda ändringar kommer huvudparten av uppgiftslämnandet vid det förenklade förfarandet att ske elektroniskt.

I 75 § tullagen stadgas bl.a. att tullmyndigheten för kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt får förelägga den uppgiftsskyldige, eller den för vars räkning en vara förts in eller ut att tillhandahålla räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten. Även annan som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift som är av betydelse för kontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar kan föreläggas att tillhandahålla handlingar som behövs för kontrollen.

Enligt 76 § tullagen skall tullmyndigheten förordna en eller fler tjänstemän att verkställa granskning enligt 75 §. Tullmyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för granskningen.

I tullens kontrollverksamhet förekommer i praktiken tre olika former av efterkontroll, nämligen företagsbesök, kontrollbesök och tullrevision.

Företagsbesök innebär att tulltjänsteman lämnar information och/eller utför viss enklare kontroll. Vid kontrollbesök omfattar kontrollen en avstämning av lämnade mot räkenskaper, anteckningar och andra handlingar samt besiktning av varor. Ett kontrollbesök kan om djupare kontrollinsatser bedöms nödvändiga övergå till en tullrevision.

Av detta följer att de befogenheter som ges i 75 och 76 §§ tullagen är oklara och att det inte görs någon skillnad mellan frivilliga åtgärder och tvångsåtgärder. Problematiken är därvid densamma som enligt nuvarande revisionsbestämmelser i taxeringslagen. Inte heller vid tillämpningen av reglerna om efterkontroll görs någon större åtskillnad mellan vad som sker med tvång och vad som sker frivilligt. Åtgärderna är i stället helt anpassade till hur djuplodande kontroll tullmyndigheten bedömer nödvändig.

Enligt vår mening är de nuvarande reglerna otillfredsställande ur den enskildes synpunkt. Vi anser inte heller att det finns anledning att befara att de föreslagna reglerna beträffande skatteutredningar skulle hämma effektiviteten i någon högre grad just i tullens verksamhet. En viktig aspekt vid utarbetandet av de föreslagna reglerna har varit att tillgodose de enskildas berättigade krav på rättssäkerhet utan att effektiviteten i utredningarna skall gå förlorad. Vid bedömningen av effektivitetsaspekterna i tullsammanhang bör dessutom beaktas de möjligheter som finns till initial- eller förkontroll i samband med gränspassagen och att det förenklade förfarandet bygger på tillståndsgivning.

Vår bedömning är därför att de föreslagna reglerna inom taxeringsområdet inte i någon högre grad skulle, om de får gälla även inom tullområdet, minska tullens möjligheter till en effektiv kontroll. Vi föreslår därför att grunderna för de förändringar som föreslagits beträffande övriga skatteutredningar även skall komma till uttryck i tullens utredningsverksamhet och att reglerna utformas i enlighet med föreslagna regler i taxeringslagen. Den närmare utformningen av reglerna och vissa terminologiska frågor kommer att behandlas i författningskommentaren.

Som GTS framhållit är det angeläget att de interna svenska reglerna inte får en sådan utformning att det internationella kontrollsamarbetet störs. De interna reglerna rörande internationella frågor finns i lagen (1973:431) om utredning angående brott mot utländsk tullag och lagen (1969:200) om uttagande av utländsk tull, annan skatt, avgift eller pålaga. Dessa lagar hänvisar bl.a. till merparten av bestämmelserna i den tidigare nämnda (avsnitt 5.8) lagen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

Reglerna innebär att den svenska utredningen skall bedrivas med de medel som står till förfogande vid svenska skatteutredningar. Liksom vad gäller i fråga om andra skatteutredningar fordras en överenskommelse mellan Sverige och främmande stat för att bestämmelserna skall tillämpas.

EES-avtalet innehåller i del 2 kap. 3 art. 21 och 22 bestämmelser om samarbete på tullområdet och om förenklingar av handelsprocedurerna. För att underlätta handeln sinsemellan skall de avtalsslutande parterna

förenkla kontroller och formaliteter vid sina gränser. De avtalsslutande parterna skall lämna varandra bistånd för att säkerställa en korrekt tillämpning av tullagstiftningen. Avtalet lägger emellertid inte några hinder i vägen för nya nationella procedurregler. De nu föreslagna åtgärderna kommer inte att hindra eller försvåra rörligheten av varor mellan de länder som omfattas av avtalet. Reglerna kommer därför inte i konflikt med avtalet.

Om Sverige blir medlem i EU kommer detta att medföra stora förändringar i tullagstiftningen bl.a. i form av en gemensam tullag. Regeringen anser dock att de nu föreslagna ändringarna är så angelägna att reformen inte bör kopplas samman med frågan om sådana ändringar som följer av ett medlemskap i EU.

5.9.4 Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter

Regeringens förslag: Förutom vad som föreslagits under avsnitt 5.4 om uppgiftsskyldighet till ledning för annans taxering föreslås att möjligheten att undanta uppgift från föreläggande utformas i enlighet med vad som föreslås om undantagande av handling från revision.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig närmare över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Kontrolluppgift skall lämnas för uppgifter till ledning för taxering av andra än av uppgiftslämnaren själv och för registrering av preliminär skatt som har innehållits genom skatteavdrag. Sådan uppgift lämnas enligt 3 kap. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK, bl.a. om lön, sjukpenning och räntor m.m.

Länsrätten får, enligt 3 kap. 3 § LSK, om det finns synnerliga skäl på framställning av en uppgiftsskyldig som förelagts att lämna sådan kontrolluppgift som enligt bestämmelserna i 3 kap. skall lämnas först efter föreläggande, befria honom från denna skyldighet när uppgiften omfattas av den uppgiftsskyldiges tystnadsplikt eller särskilda omständigheter i annat fall gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom. Bestämmelsen korresponderar med 3 kap. 6 § TL om möjligheten för en skattskyldig som förelagts att lämna upplysningar eller visa upp handlingar att befrias från denna skyldighet.

Vi har ovan föreslagit att möjligheten till befrielse från att lämna uppgift utvidgas. Vilka fall som avses framgår av vårt förslag till 3 kap. 13 § TL och motiven till denna bestämmelse (avsnitt 5.5). De resonemang som har förts där har motsvarande betydelse i detta sammanhang. Vi föreslår därför att i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter införs en hänvisning till taxeringslagens bestämmelser. För att länsrätten lättare skall kunna bedöma om en uppgift skall undantas från gransk-

ningen föreslås även att den uppgiftsskyldige skall upprätta en kontrolluppgift med den begärda uppgiften och att denna sedan skickas till länsrätten för prövning. Beträffande förfarandereglerna i övrigt hänvisas till förslaget till 3 kap. 14 § TL.

6 Anstånd med att betala in skatt m.m.

6.1 Förutsättningar för anstånd m.m.

Regeringens bedömning: Förslag om ändrade förutsättningar för anstånd med att betala in skatt eller avgift eller om anståndsränta bör inte läggas fram nu. Frågan bör i stället ses över av Skattebetalningsutredningen (Fi 1993:07).

Kommitténs förslag: En skattskyldig skall normalt få anstånd med att betala in skatt när han begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett beskattningsbeslut har överklagats till domstol, såvida det inte är uppenbart att yrkandet i omprövningsärendet eller målet inte kan bifallas. Anståndsräntan skall knytas till statslåneräntan och tas ut med 90 % av statslåneräntan när säkerhet ställts och med 125 % av statslåneräntan när säkerhet inte ställts.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. Några remissinstanser befarar att förslaget kommer att medföra en betydande arbetsmängd för skattemyndigheter och länsrätter. Endast ett fåtal remissinstanser har uttalat sig särskilt om den föreslagna ändringen av anståndsräntan. *Kammarrätten i Stockholm* och *RRV* anser att den föreslagna marknadsanpassningen av anståndsräntan är angelägen, men att en mer kontinuerlig anpassning till det aktuella ränteläget bör eftersträvas. Även *FAR* intar denna ståndpunkt, men tillägger att det är oskäligt att restitutionsränta skall beräknas efter en lägre procentsats än anståndsränta.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 103 § uppbördslagen (1953:272, UBL) gäller att en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut inte inverkar på skyldigheten att betala skatt. Ett debiteringsbeslut är således verkställbart även om det inte har vunnit laga kraft. Denna princip gäller sedan lång tid tillbaka.

En viktig målsättning med källskattesystemet och en av avsikterna med uppbördssystemet är att skatten skall kunna drivas in tämligen omgående efter det att de skattepliktiga inkomsterna erhållits. En princip som innebär att skattebesluten måste vinna laga kraft för att bli verkställbara är oförenlig med dessa system. Även fortsättningsvis bör principen således vara att skatten skall betalas även om debiteringsbeslutet inte har vunnit laga kraft.

Ett system med omedelbar verkställighet av beslut kan emellertid få till

följd att en skattskyldig kan komma att hamna i betalningssvårigheter och kanske t.o.m. tvingas att ta lån eller sälja tillgångar för att kunna betala skatt som grundar sig på ett tvistigt beskattningsbeslut och som det vid en senare bedömning visar sig inte borde ha påförts honom. För att förhindra att sådana situationer uppkommer bör anstånd med inbetalning av skatten kunna medges.

Genom 1990 års taxeringsreform infördes en ny skatteorganisation och ett nytt förfarande. En utgångspunkt vid utformningen av det nya förfarandet var att beslut om skatt skall fattas av skattemyndigheten i första instans och att ändring av taxering i första hand skall ske genom omprövning hos skattemyndigheten i stället för genom överklagande till länsrätten. De nya reglerna tillämpades första gången vid 1991 års taxering och innebär bl.a. att ändringar till den skattskyldiges fördel kan beslutas inom fem år efter utgången av taxeringsåret, medan ändringar till den skattskyldiges nackdel kan göras inom ett år från utgången av taxeringsåret. Därefter fordras att förutsättningarna för eftertaxering är uppfyllda för att ändring skall få göras till den skattskyldiges nackdel. Genom den nya ordningen kan skattemyndigheten också besluta om eftertaxering. I och med att behörigheten att fatta beslut i dessa ärenden flyttats från länsrätten, där den genomsnittliga handläggningstiden för ett mål om inkomsttaxering är mer än ett år, till skattemyndigheten, kan eftertaxering beslutas och därmed också verkställas mycket snabbare än tidigare. Genom att fler beslut är verkställbara efter avgörande av skattemyndighet ökar betydelsen av reglerna i 49 § UBL om anstånd med betalning av skatt. Anståndsreglerna mjukades därför upp i samband med att befogenheten att fatta beslut om eftertaxering lades på skattemyndigheten.

Enligt 49 § 1 mom. UBL får skattemyndigheten medge anstånd med att betala skatt, kvarskatteavgift eller ränta i tre fall. Enligt den första punkten i momentet får anstånd medges om det kan antas att den skattskyldige kommer att få nedsättning av eller befrielse från det belopp som påförts honom. Den andra punkten stadgar att anstånd får medges om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller något annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och utgången i målet eller ärendet är oviss. Anstånd kan enligt punkt tre även beviljas om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller något annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och betalningen av det påförda beloppet skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som obillig.

De nya anståndsreglerna har varit i kraft under en tämligen kort tid, sedan den 1 januari 1991. En av anståndsgrunderna, ovisshetsrekvisitet i punkt 2, har dock utsatts för kritik. Enligt kritikerna är det svårt att bedöma om utgången i ärendet eller målet är oviss och själva ovisshetsbedömningen medför merarbete. Enligt förarbetena (prop. 1989/90:74 s. 340) innebär regeln en möjlighet att meddela anstånd i ärenden där sannolikheten för bifall bedöms vara lika stor som för avslag. Dessutom ger regeln ett visst utrymme att medge anstånd i

sådana tveksamma fall där sannolikheten för avslag väger över något. Däremot bör anstånd inte komma i fråga när det är troligt att den skattskyldige får avslag på sitt yrkande. Regeln bedömdes få störst effekt på ärenden som inte enbart gäller rena rättsfrågor utan rör bedömnings- och bevisfrågor.

En annan olägenhet med anståndsgrunden i punkt 2 kan uppkomma i det fall beslutet i anståndsfrågan överklagas till länsrätten. Regeln kan i sådana fall innebära en förtursbehandling av skattemålet som inte är sakligt befogad.

Enligt kommittén aktualiseras ytterligare problem med ovisshetsrekvisitet i eftertaxeringsärenden. Vid eftertaxering uppställs nämligen i praxis ett högre beviskrav än vid andra taxeringsärenden. Bevisgraden anses ligga mellan "sannolikt" och "till visshet gränsande sannolikhet" och brukar kallas "mycket sannolik". Kommittén bedömer att vid tillämpandet av ett sådant beviskrav hos skattemyndigheten måste det rimligen vara svårt, om inte nya omständigheter eller bevis åberopas, att med hänsyn till de särskilda rättssäkerhetskrav som gäller vid eftertaxering först finna att det är mycket sannolikt att det förhåller sig på ett visst sätt och sedan ändå medge att det är näst intill lika sannolikt att den skattskyldige vinner bifall till sin talan om nedsättning eller undanröjande av taxeringarna. Kommitténs slutsats är att det inte är orimligt att anta att skattemyndigheterna av dessa skäl kan få svårt att medge anstånd. Vidare gör kommittén den bedömningen att även länsrätten ställs inför motsvarande dilemma vid en sådan preliminär prövning.

Rättssäkerhetskommittén föreslår att den skattskyldige i princip skall ha rätt till anstånd med att betala skatt som grundar sig på ett tvistigt taxeringsbeslut vid omprövning och överklagande. Anstånd skall vägras endast när det är uppenbart att hans yrkande i omprövningsärendet eller målet inte kan bifallas. Därigenom kan man komma ifrån de svåra bedömningsfrågor och det merarbete som ovisshetsprövningen innebär. En nackdel med denna lösning är emellertid att det finns en viss risk för att taxeringsbeslut överklagas enbart i syfte att få anstånd med skatten. Detta kan dock motverkas genom en höjning av anståndsräntan så att anstånd inte blir en förmånlig form av kredit.

Nuvarande regler om anståndsränta gäller sedan den 1 januari 1993. Räntan är knuten till statslåneräntan. Anståndsräntan är inte avdragsgill vid inkomsttaxeringen och den har därför bestämts till 75 % av statslåneräntan. Utgångspunkt för ränteberäkningen för visst kalenderår är därvid den statslåneränta som gällde vid utgången av november närmast föregående kalenderår. Någon kontinuerlig anpassning av räntan under kalenderåret sker således inte.

En utgångspunkt vid fastställande av anståndsräntan bör vara att räntan skall vara marknadsmässig. En för låg ränta kan få till följd att vissa skattskyldiga utnyttjar anståndsreglerna för att få billiga krediter. Det kan även leda till att skattemyndigheterna och domstolarna belastas i onödan. Sätts räntan däremot för högt kan anståndsinstitutet bli alltför riskfyllt och ofördelaktigt för de skattskyldiga. Vid bedömningen av räntenivån

bör även beaktas att anståndsränta, till skillnad från räntekostnader på kreditmarknaden, inte är avdragsgill.

Det förhållandet att räntan bör göras marknadsmässig innebär att räntans storlek bör vara olika beroende på om säkerhet ställts eller anstånd beviljats utan säkerhet. Om den skattskyldige måste lämna säkerhet innebär detta vanligen en kostnad för honom samtidigt som statens kreditrisk blir mindre. Räntan vid anstånd med säkerhet bör således vara lägre än räntan vid anstånd utan säkerhet. Vidare bör, liksom hittills, anståndsräntan anpassas till statslåneräntans utveckling och således omräknas varje år. Kommittén har föreslagit att anståndsränta skall tas ut med 90 % av statslåneräntan med ställd säkerhet och med 125 % när säkerhet inte ställts.

Emellertid uppkommer vissa praktiska problem med att införa en differentierad anståndsränta. Enligt uppgift från RSV kan de föreslagna räntebestämmelserna tillämpas tidigast fr.o.m. den 1 januari 1995. Detta beror på att det krävs en viss omställningstid för att kunna ändra aktuella databaser. Vidare kan det ifrågasättas om inte, såsom en av remissinstanserna påtalat, även respit- och restitutionräntorna bör ändras till samma nivå som den som föreslås gälla för anståndsränta.

I förarbetena till de avgiftsbestämmelser som gäller vid försenade skattebetalningar (prop. 1991/92:93 s. 85) behandlades frågan om vilka räntesatser som skulle användas. Därvid angavs att det fanns skäl för att räntesatser vid in- och utbetalning borde differentieras i enlighet med vad som gäller på den allmänna kreditmarknaden, så att ränta på senarelagd skattebetalning - respitränta, som påförs vid tillkommande skatt, och anståndsränta - beräknas efter en högre räntesats än restitutionsränta, som betalas vid återbetalning av skatt. Vidare uttalades att med hänsyn till att den kredit den skattskyldige fått genom att betalningen blivit senarelagd inte sällan har uppkommit oavsiktligt, var en enhetlig procentsats att föredra. För detta talade också förenklingsskäl. Med utgångspunkt i detta resonemang bestämdes räntesatsen för restitutionsränta, respitränta och anståndsränta till 75 % av statslåneräntan, medan kvarskatteavgiften fastställdes till 125 % av statslåneräntan. Vid bestämmandet av räntesatsen för kvarskatteavgiften utgick man från att avgiften utgjorde dels en kreditavgift för 14 månader som kunde beräknas till 90 % av statslåneräntan, dels ett påtryckningsmedel på den skattskyldige att betala skatten som preliminär skatt som bestämdes till 35 % av statslåneräntan. Räntesatserna ansågs vara marknadsmässiga.

För att kunna ta ställning till vilken räntenivå som kan vara rimlig när det gäller anståndsränta bör hänsyn även tas till räntenivåerna för respitränta och restitutionsränta samt kvarskatteavgiften.

Uppbördslagstiftningen är för närvarande föremål för en genomgripande översyn av Skattebetalningsutredningen (Fi 1993:07). Utredningen skall enligt sina direktiv (Dir. 1993:22) bl.a. utarbeta förslag till ett samordnat system för redovisning och inbetalning av skatter och avgifter och föreslå nya regler för beräkning av räntor och avgifter. Det är därför lämpligt att även frågan om utformningen av bestämmelserna om anståndsränta och om en kontinuerlig anpassning av räntenivån till det

aktuella ränteläget behandlas av utredningen, vars arbete beräknas vara avslutat vid utgången av år 1994.

Det är enligt regeringens uppfattning angeläget att anståndsbestämmelserna görs mer generösa, men som vi tidigare nämnt förutsätter detta att räntan sätts högre än den ränta som gäller i dag och att två olika räntesatser införs. Som vi konstaterat skulle det medföra problem att nu ändra räntebestämmelserna. Dessa är dessutom föremål för en förutsättningslös översyn av Skattebetalningsutredningen. Förutsättningarna för att få anstånd med att betala in skatt bör mot bakgrund av det anförda för närvarande inte ändras. Även denna fråga bör behandlas av Skattebetalningsutredningen.

6.2 Säkerhet

Regeringens förslag: Säkerhet skall utgöras av bankgaranti eller någon annan form av borgensåtagande.

Kommitténs förslag: Kommittén har inte lämnat något förslag i denna del.

Remissinstanserna: Några skattemyndigheter föreslår att det i lagen föreskrivs vilken form av säkerhet som bör accepteras.

Skälen för regeringens förslag: Om det med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas att det belopp som avses med anståndet inte kommer att betalas i rätt tid, får enligt 49 § 2 mom. UBL anstånd medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet. Säkerhet krävs dock inte om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller det annars finns särskilda skäl. Reglerna innebär enligt förarbetena till lagstiftningen att säkerhet inte skall behöva ställas i normalfallet och att det är skattemyndighetens sak att föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd ges utan säkerhet (prop. 1989/90:74 s. 343).

Bestämmelserna om säkerhet har sin grund i att ett anstånd med skattebetalningen medför risk för att skattebeloppet inte kan betalas vid anståndstidens utgång. Avgörande för om säkerhet skall ställas eller inte är om det i det enskilda fallet bedöms föreligga risk för att den skattskyldige inte betalar skatten i rätt tid.

Även fortsättningsvis bör ordningen vara att säkerhet inte skall behöva ställas i normalfallet samt att det skall vara myndighetens sak att föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd ges utan säkerhet och inte den skattskyldige som skall visa att han förmår betala. Liksom tidigare skall den skattskyldiges förhållanden och övriga omständigheter samt anståndsbeloppets storlek och anståndstidens längd beaktas.

Enligt 11 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., som är tillämplig på formen för säkerhet i samband med uppskov som medges av kronofogdemyndigheten, får säkerhet bestå av pant,

borgen eller företagshypotek. En hänvisning till dessa bestämmelser finns i uppbördslagen.

Den mest lätthanterliga formen av säkerhet är en av bank utfärdad garantiförbindelse, enligt vilken banken förklarar sig intill visst angivet belopp svara för den skatt med vilken den skattskyldige erhållit anstånd. Fördelarna med en bankgaranti är att denna utan särskild prövning kan godtas som fullgod säkerhet och vidare att förvaltningen av sådan säkerhet är enkel. Genom att i uppbördslagen föreskriva att säkerhet skall utgöras av bankgaranti kan skattemyndighetens arbete med värdering och förvaltning underlättas. Att bara godta bankgaranti som säkerhet skulle emellertid innebära en alltför snäv begränsning. Det kan finnas situationer där ett annat borgensåtagande skulle kunna fungera väl så bra som en garantiförbindelse. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen utformas så att som säkerhet godtas bankgaranti eller någon annan form av borgensåtagande. Ytterligare ett skäl för att enbart tillåta någon form av borgen som säkerhet hänger samman med vårt förslag (se avsnitt 6.3) om ersättning för kostnader för ställande av säkerhet vid anstånd. De nu föreslagna reglerna om säkerhet torde innebära att kostnaden för ställd säkerhet blir lätt att beräkna.

Vårt förslag medför ändringar i 49 § 2 mom. andra stycket UBL.

6.3 Ersättning för kostnad för ställd säkerhet

Regeringens förslag: Den som har haft kostnader för ställd säkerhet vid anstånd skall få ersättning för kostnaderna om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalls. Ersättningen skall jämkas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas.

Bestämmelserna i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall tillämpas i fråga om förfarandet för att få ersättning för kostnad för säkerhet.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens men saknar regler om förfarandet vid ersättningsanspråk.

Remissinstanserna: Bara ett mindre antal remissinstanser har uttalat sig särskilt om att införa en regel om ersättning för kostnad för säkerhet vid anstånd. *Näringslivets skattedelegation* föreslår att ett ansökningsförfarande skall införas för att underlätta hanteringen.

Skälen för regeringens förslag: Möjligheten till anstånd har sin grund i det behov som skattskyldiga kan ha att inte behöva betala skatt som grundar sig på ett tvistigt beskattningsbeslut innan frågan är slutligt avgjord. Samtidigt är det viktigt att skattemyndigheterna bevakar att anståndsreglerna inte medför att det allmänna går miste om skatteintäkter. Av sistnämnda skäl har bl.a. kravet på ställande av säkerhet tillkommit.

Ställande av säkerhet medför emellertid som regel kostnader för den

skattskyldige. Om den skattskyldiges yrkande i beskattningsfrågan bifalls får det därför anses rimligt att ersättning skall kunna utgå av allmänna medel. Mot bakgrund härav föreslår regeringen att bestämmelsen om ställande av säkerhet skall kompletteras med en bestämmelse om att kostnad för ställd säkerhet skall ersättas av staten om den skattskyldiges yrkande bifalls.

Ersättningen skall betalas ut på yrkande av den skattskyldige som också måste visa vilka kostnader han haft för säkerheten. Ersättningen kommer normalt att motsvaras av den kostnad som den skattskyldige betalat till banken för att få en bankgaranti.

Ersättningen skall emellertid kunna jämkas dels då den skattskyldige endast delvis vinner bifall till sin talan, varvid en bedömning av hur stor del av kostnaden som belöper på den kvarstående skattefordran får göras, dels då det annars är oskäligt att ersättning lämnas. Här avses bl.a. den situationen att den skattskyldige medverkat till att skattemyndigheten gjort en felbedömning genom att lämna oriktiga eller vilseledande uppgifter eller underlåta att lämna uppgifter som han är skyldig att lämna.

När det gäller förfarandet i övrigt skall lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) tillämpas. Det innebär att frågan om ersättning för kostnader skall prövas av den myndighet eller den domstol som skall avgöra ärendet eller målet och framställningen om ersättning skall ha kommit in innan ärendet eller målet avgjorts. Av detta följer att ersättningsfrågan skall prövas av samma instans som har att ta ställning till beskattningsfrågan. Detta förutsätter att kännedom finns om ett meddelat anståndsbeslut, något som givetvis skattemyndigheten har, men som domstolen behöver underrättas om.

Enligt den föreslagna 11 § ersättningslagen (se avsnitt 7) får ett ersättningsbeslut som meddelats i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, överklagas inom den tid som gäller för överklagandet i ärendet eller målet. Skattemyndighetens beslut om ersättning vinner laga kraft gentemot det allmänna efter två månader, såvida inte den skattskyldige eller det allmänna överklagat beslutet. I 6 § ersättningslagen anges vidare att ersättning inte får betalas ut förrän ersättningsbeslutet vunnit laga kraft mot det allmänna.

Förslaget föranleder att ett nytt tredje stycke införs i 49 § 2 mom. UBL.

Regeringens förslag: Länsrättens beslut angående anstånd, skatteavdrag och betalning av preliminär skatt får överklagas till kammarrätten. Prövningstillstånd fordras.

Kommitténs förslag: Kommittén föreslår att fri fullföljd till kammarrätt skall gälla för beslut i fråga om anstånd, skatteavdrag och preliminär skatt.

Remissinstanserna: Flertalet av de remissinstanser som uttalat sig i frågan har inte haft något att erinra mot förslaget. *Regeringsrätten* anser emellertid att någon ändring inte bör ske förrän lagstiftaren tagit ställning i den övergripande frågan om en mera allmän begränsning av fullföljdsrätten till kammarrätt i vissa målgrupper i form av krav på prövningstillstånd och ett därtill knutet fullföljdsförbud med s.k. ventil, vilken ordning föreslagits av Domstolsutredningen. Regeringsrätten uttalar vidare att den nuvarande begränsningen av fullföljdsrätten i mål om anstånd med skatt inte synes ha medfört några olägenheter och att det, generellt sett, torde finnas föga prejudikatintresse i anståndsmålen om man ser till anståndsfrågan som sådan. En annan sak är att den bakomliggande taxeringsfrågan kan vara av intresse från prejudikatsynpunkt, men en sådan fråga bör rimligen inte komma under Regeringsrättens prövning på denna väg. *Länsrätten i Stockholms län* anser att det inte är nödvändigt med en så generös instansordning som föreslagits, utan förordar att ett system med prövningstillstånd med ändringsdispens införs i kammarrätten på sätt som föreslagits av Domstolsutredningen. *RSV* ifrågasätter det praktiska värdet av att slopa fullföljdsbegränsningen. En ändring av det överklagade beslutet ger i många fall inte någon indikation på om detta beslut var felaktigt eller inte eftersom det måste förutsättas att varje instans prövar frågan med utgångspunkt i allt vid prövningstillfället befintligt material och inte endast beaktar det material som underinstansen hade.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande ordning kan skattemyndighetens beslut i fråga om anstånd överklagas till länsrätten men inte vidare (102 § UBL). Som skäl för en sådan begränsning anfördes i propositionen (prop. 1989/90:74 s. 344) att anståndsärenden kräver snabba besked och att rätten att överklaga därför måste begränsas till en instans, länsrätten.

När det gäller anståndsärenden är det angeläget att ett slutligt avgörande kommer till stånd snabbt. Ett beslut om anstånd kan emellertid ha mycket stor ekonomisk betydelse för den enskilde. Det förhållandet att en fråga om anstånd i allmänhet måste prövas förhållandevis snabbt kan knappast vara ett tillräckligt skäl för nuvarande fullföljdsbegränsning, särskilt inte om det är den skattskyldige som väljer att få beslutet överprövat. Det får därför anses rimligt att även länsrättens beslut skall kunna överklagas. Frågan är då om det skall införas en fri fullföljdsrätt eller om rätten att

överklaga skall begränsas på något sätt.

Regeringen har i propositionen 1993/94:133 Instansordningen m.m. i de allmänna förvaltningsdomstolarna föreslagit att regler om prövningstillstånd i kammarrätt införs. Enligt förslaget skall prövningstillstånd beviljas om det finns anledning att ändra länsrättens avgörande (ändringsdispens), om det är av vikt för ledningen av rättstillämpningen att överprövning sker (prejudikatdispens) eller om det annars finns synnerliga skäl att pröva talan (extraordinär dispens). Skälen för att införa regler om prövningstillstånd anges vara att det både för samhället och för de enskilda är en fördel att handläggningen av målen inte drar ut för mycket på tiden och att ett dispenssystem skapar möjligheter att bättre och mer effektivt utnyttja de resurser som finns i kammarrätten. I propositionen anges vidare att ett system med prövningstillstånd i kammarrätt inte kan göras generellt, utan det måste prövas för varje målgrupp om prövningstillstånd skall krävas vid överklagande till kammarrätt. Vidare poängteras att en förutsättning för prövningstillstånd bör vara att målet överklagats från länsrätt och prövats av minst en förvaltningsmyndighet innan det har prövats av länsrätten.

Anståndsfrågan i sig torde sällan ha något större prejudikatintresse, utan det är den bakomliggande beskattningsfrågan som kan vara av sådant intresse. Å andra sidan kan det inte uteslutas att det skulle kunna förekomma mål i vilka anståndsfrågan vore intressant att få prövad av Regeringsrätten. Det finns emellertid vissa nackdelar med att införa fri fullföljdsrätt till kammarrätt. Instanskedjan kommer att förlängas, vilket i sin tur leder till att också tiden fram till dess ett lagakraftvunnet avgörande finns förlängs. Vidare kommer belastningen på överrätterna att öka till men för andra målgrupper.

Regeringen anser att ett krav på prövningstillstånd lämpar sig väl för anståndsmål och föreslår därför att talan mot länsrättens avgörande skall få prövas av kammarrätten under förutsättning att kammarrätten meddelat prövningstillstånd. Kammarrättens avgörande bör få överklagas till Regeringsrätten. Därvid gäller de vanliga reglerna om prövningstillstånd. Härigenom ges möjlighet till prejudikatbildning även när det gäller anståndsfrågor.

Den begränsning av fullföljdsrätten som i dag gäller för beslut om anstånd gäller även för preliminärskattebeslut och beslut angående skatteavdrag. Skälen för denna begränsning är enligt lagens förarbeten desamma som för anstånd. Eftersom vi funnit att länsrättens beslut om anstånd skall kunna överklagas bör detta även gälla de nyss nämnda besluten. Likaså bör de föreslagna reglerna gälla beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt enligt mervärdesskattelagen, ML, och lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, LPP, samt beslut om anstånd med att betala arbetsgivaravgifter enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter, USAL.

Förslaget föranleder ändringar i 102 § UBL, 20 kap. 9 § ML, 8 kap. 8 § LPP och 76 § USAL.

7 Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt

7.1 Inledning

Allmänt

Förvaltningsprocessen, dit skatteprocessen hör, karaktäriseras av att domstolarna har ansvar för att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver och att rätten, vid behov, skall anvisa parterna hur utredningen bör kompletteras. Enskilda parter skall normalt få den hjälp de behöver i processen utan att det uppstår några kostnader för dem. Ombuds- eller biträdeskostnader ersätts därför inte enligt förvaltningsprocesslagen. Förfarandet är i huvudsak skriftligt, men om muntlig förhandling hålls får enskild part tillerkännas ersättning för sina inställelsekostnader, om rätten finner att han skäligen bör ersättas för sin inställelse. Därutöver kan kostnader för bevismedel, t.ex. skriftlig handling, vittne och sakkunnig ersättas med allmänna medel.

Mot denna bakgrund har det tidigare inte ansetts påkallat med regler som ger den som vinner mot staten i t.ex. en skattetvist ersättning för sina kostnader. Under senare år har emellertid avsaknaden av en möjlighet att medge ersättning i skattetvister kommit att anses alltmer otillfredsställande, särskilt som många fall rört stora kostnader. Den 1 juli 1989 infördes därför en möjlighet för enskilda att i vissa undantagsfall få ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen). Till grund för den nya lagen låg Skatteförenklingskommitténs (B 1982:03) betänkande Ersättning för kostnader i skatteärenden och skattemål (Ds Fi 1986:20).

Domstolsutredningen föreslår i sitt betänkande Domstolarna inför 2000-talet (SOU 1991:106) att lagen upphävs och ersätts av en bestämmelse som innebär att ungefär motsvarande möjligheter till ersättning erhålls för hela det förvaltningsprocessuella området (dvs. även skatteprocessen).

Nuvarande regler

Enligt 3 § ersättningslagen får ersättning beviljas skattskyldig för kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta tillvara hans rätt, med undantag för kostnader som avser fullgörande av deklarations- eller uppgiftsskyldighet, skyldighet att föra räkenskaper eller annat underlag som behövs för att deklarera eller kontrollera skattskyldigheten samt kostnader för eget arbete. Ersättningsrätten begränsas emellertid av att det enligt 4 § fordras att det är oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga följande faktorer: 1) sakens beskaffenhet, 2) kostnadens storlek, 3) ärendets eller målets handläggning, 4) ärendets eller målets utgång, 5) den skattskyldiges personliga eller ekonomiska förhållanden, samt 6) omständigheterna i övrigt. Vidare skall ersättningen minskas med annan

ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader enligt lag eller avtal.

Meningen är att ersättning skall beviljas i rena undantagsfall. Huvudregeln skall enligt förarbetena till ersättningslagen (prop. 1988/89:126, s. 15 ff) alltjämt vara att den skattskyldige står för sina egna kostnader. Skälet för detta är att skattemålen liknar de indispositiva tvistemålen, dvs. mål där förlikning är utesluten. Där är huvudprincipen att parterna svarar för sina egna kostnader. Ersättning i skattemål bör därför lämnas endast där förhållandena i det enskilda fallet påtagligt avviker från det normala och det finns starka skäl för den enskilde att i en tvist dra på sig kostnader. En ytterligare begränsning bör vara att det är fråga om fall där en betydande kostnad åsamkas en skattskyldig och där det skulle framstå närmast som stötande om inte ersättning helt eller till någon del utges.

Departementschefen framhöll att sådana fall där ersättning bör utgå exempelvis kan vara ärenden i vilka viss anmärkning kan riktas mot skattemyndighetens handlande. Vidare anfördes att det även kan gälla oriktig tillämpning av gällande lag, sakligt obefogade yrkanden eller invändningar, ogrundade påståenden eller alltför löst underbyggda antaganden från det allmännas sida. Även om det i vissa fall kan vara rimligt att ersätta den skattskyldige i fall då han inte haft framgång i processen, t.ex. då målet drivits av prejudikatskäl, bör det normalt förutsättas att den skattskyldige vunnit målet. Enligt specialmotiveringen skall ersättning inte utgå för kostnader under 5 000 kr, utan endast för de kostnader som överstiger detta belopp.

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

Domstolsutredningens förslag

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

Utredningen tänker sig emellertid ersättning även i andra fall. Som exempel på fall där det, utan hänsyn till huruvida fel eller försummelse föreligger, normalt är oskäligt att den enskilde själv står för kostnaderna nämns sådana där kostnaderna orsakats av att en myndighet framställt sakligt obefogade yrkanden eller invändningar, ogrundade påståenden eller alltför löst grundade antaganden. Ersättning bör även kunna utgå när

myndigheten lämnat en vilseledande vägledning i ärendet eller orsakat den enskilde kostnader genom att begära in onödig utredning. Även i fall där myndighetens beslut grundas på en oriktig uppgift om rättsregler bör ersättning kunna komma ifråga. Tumregeln bör enligt utredningen vara att ju krångligare eller oklarare rättsordningen är, desto liberalare ges ersättning. Vidare bör möjligheten till ersättning vara bättre ju större framgången i målet är. Krav på att målet vinns uppställs dock inte, framför allt inte i s.k. prejudikatmål.

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

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

Rättssäkerhetskommitténs förslag i huvuddrag

Kommitténs förslag innebär att skattskyldiga i ökad utsträckning kan ersättas för sina kostnader i ärenden och mål om skatt, tull och avgift. Kommittén föreslår att kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att tillvarata den skattskyldiges rätt skall ersättas om han helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, om ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, om ärendet eller målet i annat fall är svårbedömt eller om synnerliga skäl för ersättning föreligger i annat fall.

Kommittén föreslår vidare att ersättningen skall kunna jämkas om den

skattskyldige endast delvis vinner bifall till sina yrkanden eller om han har varit försumlig eller har orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt. Slutligen föreslår kommittén vissa justeringar av förfarandereglerna, bl.a. att frågan om ersättning skall prövas av den domstol eller myndighet som avgjort målet eller ärendet.

Kommittén har vid sidan av sina förslag framfört att det bör övervägas om man inte bör tillåta avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för kostnader i ärenden och mål om skatt.

Remissinstansernas inställning

Flertalet av de remissinstanser som uttalat sig särskilt om processkostnader tillstyrker huvuddragen i förslaget eller lämnar förslaget utan erinran. Endast två remissinstanser är mer allmänt kritiska. *Länsrätten i Stockholms län* anser att alternativa möjligheter bör undersökas innan beslut om ändring av ersättningslagen fattas och hänvisar dels till vad som framförts i detta avseende i Skatteförenklingskommitténs och Domstolsutredningens betänkanden, dels till möjligheten att i stället utvidga rätten till skadestånd oberoende av culpa i de fall myndigheten handlat felaktigt. *Länsrätten i Norrbottens län* finner Domstolsutredningens lösning mer tilltalande och avstyrker därför kommitténs förslag.

7.2 Utgångspunkter för en reform

Från rättssäkerhetssynpunkt är det av fundamental betydelse att den enskilde kan få sin taxering prövad av domstol. En viktig del av möjligheten till sådan prövning är att den enskilde kan ta tillvara sin rätt på ett effektivt sätt. Både hos allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar gäller principen jura novit curia (domstolen känner rätten). Parterna behöver inte prestera bevisning i form av rättsutredningar åt domstolen. Denna princip tillsammans med domstolens materiella processledning leder stundom till slutsatsen att parterna inte behöver lägga ned något arbete med att precisera innehållet i rättsreglerna i det prövade fallet. Vad sedan angår fakta- eller sakfrågorna karaktäriseras förvaltningsprocessen av att domstolen skall se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver och att den vid behov anvisar parterna hur utredningen bör kompletteras. Till skillnad från dispositiva mål, där ansvaret för målet vilar på parterna, skall således domstolen vara aktiv (officialprincipen). Utgångspunkten är således att de enskilda inte skall behöva anlita juridiskt biträde eller ombud i förvaltningsprocessen. Likväl finns det fall där sådan hjälp behövs. Från rättssäkerhetssynpunkt är det inte acceptabelt att den skattskyldige inte har tillgång till juridisk sakkunskap om sådan är nödvändig för att tillvarata hans rätt. Följdfrågan blir då om rättssäkerheten kan bli lidande av att den enskilde måste bekosta ombudet eller biträdet. Så är t.ex. fallet om den enskilde av ekonomiska skäl väljer att avstå från att anlita juridisk sakkunskap och därigenom inte kan tillvarata sin rätt. Emellertid är det också en

rättssäkerhetsaspekt att man inte behöver tvingas in en kostsam process utan möjlighet till ersättning, oavsett om man har råd att bekosta den eller ej.

Under förutsättning att den skattskyldige behövt juridiskt biträde eller ombud för att ta tillvara sin rätt och att det inte är han som vållat eller varit försumlig i skattemålet finns ingen rimlig anledning att han alltid skall behöva bekosta en process. De flesta som deklarerar riktigt drabbas inte av kostnader för en process, utan det är endast vissa skattskyldiga som behöver föra processer för att få rätt. Av likabehandlingsskäl borde naturligtvis detta inte inträffa, men sådan precision kan knappast uppnås i ett massförfarande som t.ex. den årliga inkomsttaxeringen. Det är emellertid en viktig del i likabehandlingen att de som drabbas åtminstone kompenseras för det extra besväret att föra en process för att nå en riktig taxering. Vi menar därför att det är rimligt från rättssäkerhetssynpunkt att ge den skattskyldige ersättning för processkostnader (i huvudsak kostnader för juridiskt ombud eller biträde) då han vunnit målet, om det behövts för att ta till vara hans rätt och han inte själv har orsakat processen genom att inte fullgöra sin skyldighet att deklarera eller lämna uppgifter, bevismaterial eller dylikt.

Domstolsutredningens förslag innebär att det allmänna i vissa fall skall svara för den enskilde partens kostnader i en skatteprocess då han vinner processen. Detta är ett värdefullt steg i rätt riktning. Utredningens förslag tar emellertid främst sikte på fall där den oriktiga taxeringen orsakats av myndighetens fel eller försummelse. Taxeringsmålen förutsätts till stor del falla utanför tillämpningsområdet. Det finns därför skäl anta att förslaget när det gäller skattemålen inte kommer att medföra någon större förändring jämfört med nuvarande ordning. För ett sådant antagande talar också utredningens beräkning av kostnaderna för ett ersättningsförfarande för hela det förvaltningsrättsliga området, vilka ligger i nivå med vad Skatteförenklingskommittén beräknade för enbart skattemålen.

Domstolsutredningens förslag till ändrade ersättningsregler har ännu inte lett till några åtgärder i lagstiftningshänseende. Frågan är i stället tänkt att tas upp inom ramen för en kommande allmän omarbetning av förvaltningsprocesslagen.

I Rättssäkerhetskommitténs uppdrag ingick att samråda med Kommittén för översyn av det allmännas skadeståndsansvar (Ju 1989:03). Denna har i sitt betänkande Det allmännas skadeståndsansvar (SOU 1993:55) inte lagt något förslag om enskildas rätt till ersättning för rättegångskostnader. Rättegångskostnadsfrågan bör enligt kommittén övervägas och lösas i första hand inom ramen för det pågående reformarbetet rörande förvaltningsprocessen i allmänhet och därjämte eventuellt tas upp som en del i en särskild reformering av skatteprocessens bestämmelser.

Enligt vår mening är såväl de nuvarande reglerna som de ändringar som föreslagits av Domstolsutredningen för restriktiva. Vi finner det därför angeläget att nu införa mer generösa regler beträffande möjligheterna för enskilda att få ersättning för processkostnader i skattemål.

Regeringens förslag: Ersättning skall efter framställning beviljas för kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att tillvarata den skattskyldiges rätt om
- den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet,
- ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller
- det finns synnerliga skäl för ersättning i annat fall.

Kommitténs förslag: Motsvarar vårt. Kommittén föreslår dock att ersättning även skall kunna utgå om ärendet eller målet i annat fall är svårbedömt.

Remissinstanserna: *Generaltullstyrelsen* anser att ersättning i normala fall inte skall medges för kostnader för överklagande av t.ex. tulltaxeringsbeslut, tulltillägg, förseningsavgift och viten, när den tullskyldige bedriver kommersiell importverksamhet. *Svea hovrätt* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* avstyrker att ersättning skall kunna utgå när målet eller ärendet i annat fall är svårbedömt. *FAR* ser gärna att propositionen markerar en generös syn på skälighetsrekvisitet. *JUSEK* pekar på att skattemyndigheternas rättsbildande verksamhet kan hämmas eftersom kostnadsaspekten troligtvis medför att antalet mål som drivs av prejudikatintresse minskar. I övrigt har flera remissinstanser lämnat synpunkter av lagskrivningsteknisk natur. Bl.a. har framförts önskemål om en precisering av kriterierna för rätt till ersättning.

Skälen för regeringens förslag: De argument som normalt anförts mot ersättning till de enskilda i mål och ärenden om skatt rör i allmänhet att det inte finns något större behov av juridiskt biträde eller ombud, t.ex. därför att den enskilde enkelt kan föra processen själv, att han kan få rådgivning av skattemyndigheten hur han skall föra processen, att domstolen via sitt officialansvar kan vägleda och eventuellt på eget iniativ förordna om undersökningar etc. Emellertid finns många fall då den skattskyldige verkligen har behov av juridisk sakkunskap för att på ett effektivt sätt kunna föra sin talan.

Skattelagstiftningen har fortlöpande blivit allt mer komplicerad, särskilt för näringsidkare. Allt fler skattskyldiga har därför funnit för gott att anlita skatteexpertis i ärenden och mål om skatt. Det framstår då som angeläget att den enskilde inte ställs utan ekonomiskt stöd i en situation där det under vissa omständigheter skulle framstå som stötande att han själv svarade för sina kostnader. Av rättviseskäl är det också viktigt att skattskyldiga så långt det är möjligt bereds samma möjligheter att oberoende av olika förutsättningar kunna föra en framgångsrik process. Däremot är det inte meningsfullt från rättssäkerhetssynpunkt att ge ersättning till en enskild som av bekvämlighetsskäl låter ett juridiskt ombud föra talan. Om man emellertid uppställer villkoret att kostnaderna

för ombud eller biträde, utredning eller annat skäligen behövts för att ta till vara den skattskyldiges rätt, dvs. samma rekvisit som i nuvarande 3 § ersättningslagen, kan skattemyndigheten resp. domstolen pröva huruvida sådant behov förelegat eller ej.

En omständighet som bör berättiga den skattskyldige till ersättning är att han vinner bifall till sin talan helt eller delvis. Det är svårt att uttala sig om antalet mål och ärenden det är fråga om. De undersökningar som senast presenterats avser endast förhållandena före 1990 års taxeringsreform. Till följd av reformen har emellertid antalet processer minskat kraftigt och ersatts av omprövningsförfarandet. Å andra sidan ställer den samtidigt införda sakprocessen vid mål i skattedomstol större krav på den enskilde i fråga om talans utformning.

Det kan finnas flera anledningar till att den skattskyldige vinner bifall till sitt yrkande. Ett ärende kan ha handlagts felaktigt av skattemyndigheten. Det förekommer även att den skattskyldige vinner målet därför att skattemyndigheten intagit en alltför fiskal hållning, utan att för den skull ha förfarit felaktigt. Vidare kan ny utredning eller ändrad praxis medföra att saken ställs i ett annat läge än tidigare. Om deklarationsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt sätt och skattemyndigheten avviker från deklarationen, men avvikelsen sedermera ändras av skattemyndigheten eller av domstol, får det anses rimligt från rättssäkerhetssynpunkt att ersätta den skattskyldige för en process som leder till att han blir taxerad i enlighet med sin deklaration. Var och ens allmänna skyldighet sträcker sig endast till att deklarera, inte att driva en process mot skattemyndigheten om deklarationens riktighet. Förutsättning är dock som tidigare anförts att kostnaderna skäligen behövts för att ta tillvara hans rätt. Vad som nu sagts om bifall till den skattskyldiges yrkanden måste även gälla om hans yrkanden bifalls endast till viss del. Att ersättningen i dessa fall bör reduceras framgår av avsnitt 7.4.

Vidare finns det ett stort antal fall där rättsläget är oklart eller sakomständigheterna är komplicerade. Inte minst antalet prejudikatfall hos Regeringsrätten visar detta. Det bör rimligen även finnas ett antal fall som inte når Regeringsrätten, men som har samma karaktär och kanske dessutom avgörs med ledning av att ett sådant fall under tiden prövats av Regeringsrätten. Prejudikatfallen och liknande fall innefattar normalt svåra rättsfrågor. Flera av dessa rättsfrågor är inte lösta på förhand och det går inte att säga att någon kan dem - känner rätten - i förväg. Svåra fall karaktäriseras i stället ofta av att man måste få fram en stor mängd argument för att finna en rimlig lösning. Denna process gagnas oftast bäst av att båda parter argumenterar för sin mening. Den kontradiktoriska processen med två jämbördiga parter är här överlägsen andra former. I dessa fall är det därför till fördel för rättssäkerheten att den enskilde har tillgång till juridiskt biträde eller ombud, på samma sätt som skattemyndigheten företräds av sakkunniga tjänstemän. Det är då rimligt att det allmänna bekostar en verksamhet som inte sällan orsakas av den komplicerade skattelagstiftningen och som kommer ett större antal skattskyldiga till del. Vi finner därför att ersättning bör utgå i s.k. prejudikatfall och liknande mål, naturligtvis under förutsättningen att

målet inte haft en sådan enkel karaktär att talan kunnat föras utan juridisk sakkunskap.

Slutligen bör det även finnas en möjlighet till ersättning vid fall som inte täcks in av de rekvisit som redovisats ovan. Ersättning bör därför utgå om det i övrigt finns synnerliga skäl.

Kommittén har föreslagit att ersättning även skall utgå om ärendet eller målet i annat fall är svårbedömt. Från såväl rättssäkerhetssynpunkt som av kostnadsskäl är det viktigt att ersättningsreglerna är så klara och enhetliga som möjligt. En regel av den innebörd som kommittén föreslagit får anses mindre angelägen än de övriga. Förutom att den kan ge upphov till vissa gränsdragningsproblem och därmed riskera att motverka enhetlighet i bedömningen, kan den föranleda onödig utredning, vilket drabbar den skattskyldige om ersättning ändå inte beviljas. Den allmänna skälighetsbedömningen och de föreslagna rekvisiten får anses tillräckliga.

En särskild fråga är om det bör vara möjligt att få ersättning i ärenden hos skattemyndighet. Så är fallet enligt nuvarande ordning. Enligt Domstolsutredningens förslag skall däremot ersättning endast kunna lämnas för kostnader i domstolsprocess. Det är framför allt eftertaxeringsärenden och andra omprövningsärenden samt taxerings- och skatterevisionsärenden som är aktuella.

Det måste anses viktigt att den skattskyldige inte väntar med att skaffa sakkunnig hjälp till domstolsförfarandet, utan att tyngdpunkten i skatteförfarandet behålls på skattemyndighetsnivå. Ett omprövnings- eller taxeringsärende kan dessutom få i stort sett samma karaktär som en domstolsprocess, varför det saknas anledning att ha andra regler för ersättning vid ärenden om skatt än vid mål om skatt. Tvärtom är det bättre att tvister mellan skattskyldiga och skattemyndigheten löses på ett så smidigt sätt och så tidigt stadium som möjligt. Det blir i allmänhet också billigare för alla parter. Trots att det ibland kan föreligga vissa svårigheter att skilja ut de kostnader som avser sådant arbete som det ankommer på den skattskyldige att tillhandahålla finner vi det rimligt att den skattskyldige skall kunna få ersättning också i ärenden hos skattemyndighet. Det fordras emellertid att man uppmärksammar de skattskyldiga på att framgång i sådana ärenden inte alltid innebär rätt till ersättning, eftersom den skattskyldige har ett omfattande ansvar vid utredningen av beskattningsunderlaget. Samtidigt är det viktigt att den skattskyldige inte förleds att förhålla sig passiv i skatteärendet, i hopp om att möjligheten till ersättning är bättre i domstolsprocessen.

Sammanfattningsvis föreslås att 3 § ersättningslagen ändras i enlighet med vad som anförts.

Regeringens förslag: Ersättning får jämkas om den skattskyldige endast delvis vinner bifall till sina yrkanden eller om han har varit försumlig eller har orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt.

Kommitténs förslag: Motsvarar vårt. Kommittén föreslår även att nuvarande regel att ersättningen skall minskas med annan ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader enligt annan författning eller enligt avtal, skall upphävas.

Remissinstanserna: *Länsrätten i Stockholms län* anser att, om förslaget genomförs, ersättningen bör begränsas så att samhället inte åläggs att betala kostnaderna vid skatteplanering.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande regler skall ersättning inte medges den skattskyldige i sådana fall där framgången i ärendet eller målet beror på att han först i processen tillhandahållit sådant material som borde tillhandahållits tidigare. Ersättning skall således inte beviljas för kostnader som hänför sig till skyldigheten att lämna deklaration eller tillhandahålla underlag (räkenskaper, anteckningar m.m.) som han är skyldig att lämna och som behövs för att deklarera eller för att myndigheterna skall kunna kontrollera deklarationen och fastställa skatten. Om t.ex. en skattskyldig på grund av allvarliga brister i sin deklaration eller i sin bokföring påförs en skönsmässig taxering men sedan i en taxeringsprocess får skönstaxeringen nedsatt eller undanröjd bör ersättning normalt inte lämnas. Inte heller ersätts den skattskyldige för eget arbete, tidsspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet. Bestämmelserna i denna del bör kvarstå oförändrade.

Nu föreslås en jämkningsbestämmelse som ger möjlighet att sätta ned ersättning i den mån den skattskyldige endast vinner del av ärende eller mål samt då han varit försumlig eller orsakat att målet blivit mer omfattande än nödvändigt. Inte heller bör full ersättning beviljas när ärendet eller målet komplicerats på grund av oskicklig processföring från den enskildes sida.

Vad beträffar frågan om ersättning enligt annan författning eller enligt avtal skall enligt nuvarande bestämmelser ersättning som fås enligt ersättningslagen minskas med annan ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader. Kommittén har ansett att denna bestämmelse bör upphävas och har anfört att den främst har betydelse när den enskilde har tecknat en försäkring som ger rätt till ersättning för kostnader i skatteärenden eller skattemål. I dessa fall drabbar kostnaderna ändå dem som tecknat försäkringen, dvs. det påverkar rimligen premiens höjd. De som tecknat en försäkring har då enligt kommittén hamnat i en sämre situation än dem som underlåtit detta. Kommittén har vidare anfört att nuvarande ordning riskerar leda

till att försäkringsbolaget och det allmänna inväntar varandra.

Nuvarande bestämmelser tar främst sikte på de fall när ersättning betalats ut enligt rättshjälpslagen eller där den skattskyldige tecknat rättsskyddsförsäkring. Trots att ersättningslagen är subsidiär i förhållande till rättshjälpslagen kan, enligt uttalanden i förarbetena vid införandet av ersättningslagen (prop. 1988/89:126 s. 30), ersättning utgå även i det fallet att den skattskyldige har rättshjälp enligt rättshjälpslagen, nämligen för rättshjälpsavgift och tilläggsavgift. I ersättningsfallen kan på samma sätt ersättning medges för den del som inte ersätts via försäkringen, dvs. för självrisk och för den del som överstiger ett eventuellt ersättningstak enligt försäkringsavtalet. Vidare kan den situationen uppkomma att myndigheten eller domstolen i ett visst fall bedömer innebörden av ett försäkringsavtal så att den skattskyldige kan antas få ersättning enligt avtalet och därför reducerar den ursprungliga ersättningen enligt ersättningslagen med den förmodade försäkringsersättningen. Om det senare visar sig att försäkringsersättningen av någon anledning inte betalas ut, får den skattskyldige överklaga myndighetens eller domstolens ersättningsbeslut. Om tiden för överklagande har gått ut, kan det finnas förutsättningar för resning. Ersättningsbegränsningen kan således inte anses innebära att den som får ersättning enligt annan författning kommer i sämre läge. Däremot medför ett slopande av begränsningen risk för att kostnader ersätts dubbelt, vilket skulle te sig stötande.

Beträffande försäkringsfallen bör vidare beaktas att det i prop. 1992/93:109 om ändring i rättshjälpslagen m.m. avseende den allmänna rättshjälpens förhållande till försäkringar uttalats att den allmänna rättshjälpen på sikt bör göras generellt subsidiär till rättsskyddsförsäkringar på så sätt att rättshjälp inte får beviljas i angelägenheter som omfattas av rättsskyddsförsäkringar eller liknande rättsskydd (s. 19 ff). I direktiven (Dir. 1993:77) till 1993 års rättshjälpsutredning (Ju 1993:08) har uttalats att utredaren bör överväga denna fråga. Det får anses angeläget att ersättningslagens bestämmelser i denna del överensstämmer med vad som gäller enligt rättshjälpslagen. I avvaktan på utredningens förslag finns det för närvarande inte skäl att slopa bestämmelsen i 5 § ersättningslagen.

Förslaget i denna del innebär i fråga om ersättningslagen att reglerna i nuvarande 3 § om begränsning i ersättningsrätten flyttas till 4 § och att det i 5 § införs regler om jämkning i enlighet med vad som nu anförts.

Regeringens förslag: Frågan om ersättning skall prövas av den myndighet eller domstol där kostnaderna uppkommit.
En möjlighet för det allmänna att överklaga beslut om ersättning införs.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *RSV* anser att ersättning skall betalas ut av skattemyndigheten i stället för som nu av RSV. *Kammarrätten i Jönköping* avstyrker att skattemyndigheten skall pröva frågan om ersättning i omprövningsfallen och förordar att länsrätten även fortsättningsvis prövar ersättningsfrågorna i dessa fall. *Länsrätten i Kronobergs län* anser att om det finns ett omprövningsförfarande i själva sakfrågan, så bör detta gälla även i ersättningsfrågan.

Skälen för regeringens förslag: Vad avser förfarandet i ersättningsärenden anser vi att nuvarande ordning med prövning av den domstol där kostnaderna uppkommit i huvudsak är ändamålsenlig. Endast några justeringar framstår som nödvändiga.

Vad först beträffar forumfrågan skall enligt nuvarande ordning talan om ersättning väckas vid länsrätt i de fall då ärende ligger hos myndighet. Detta är enligt vår mening osmidigt och i stället bör myndigheten i dessa fall kunna avgöra om ersättning skall beviljas. Bestämmelserna bör därför ändras så att ersättningsfrågan prövas av den myndighet eller domstol där kostnaderna uppkommit.

Därefter bör något sägas om tidsfristen för framställan om ersättning. Enligt förslaget skall sådan ha kommit in innan målet eller ärendet avgörs, oavsett om frågan behandlas av domstol eller annan myndighet. Å ena sidan innebär detta naturligen vissa svårigheter för de skattskyldiga, eftersom de inte alltid med säkerhet vet när ärendet eller målet är klart att avgöras. Om det å andra sidan skulle falla på myndighetens ansvar att underrätta de skattskyldiga om detta skulle det ställa myndigheten inför avsevärda administrativa problem. Det får därför anses rimligt att det åligger den skattskyldige att i ett tidigt skede meddela myndigheten om han avser att begära ersättning. Det kan därvid vara lämpligt att myndigheten inledningsvis informerar den skattskyldige om detta. Endast då den skattskyldige lämnat sådant meddelande får det anses åligga myndigheten att då ärendet eller målet är klart att avgöras höra av sig till den skattskyldige med förfrågan om slutlig framställan om ersättning.

Vad slutligen avser frågan om saklegitimation för det allmänna då förvaltningsmyndighet fattat ersättningsbeslutet, framstår det som naturligt att beslutet får överklagas av den myndighet som också får överklaga beslut i själva sakfrågan (vanligen RSV).

Förslaget i denna del medför justeringar i 7-9 och 11 §§ ersättnings-

lagen.

Fastställda ersättningsbelopp betalas för närvarande ut av Riksskatteverket. Med beaktande av att de föreslagna ändringarna i lagen kan antas medföra att utbetalning av ersättning kommer att ske i ett mycket större antal fall än för närvarande, bör utbetalningarna i stället ske genom vederbörande myndighets försorg, oavsett om frågan om ersättning prövats av myndighet eller domstol.

7.6 Avdrag för processkostnader

Kommittén har vid sidan av sina förslag framfört att det bör övervägas om man inte bör tillåta avdrag vid inkomsttaxeringen för kostnader i ärenden och mål om skatt. Kommittén anför att sådana kostnader i praktiken sällan eller aldrig återförs i deklarationen, varvid avdrag således erhålls rent faktiskt. Fördelen med ett sådant avdrag är enligt kommittén att det i framtiden inte kommer att råda någon oklarhet i frågan vad kostnader för skatterådgivning avser samt att utbetald ersättning blir skattepliktig.

Även om ett system med avdragsrätt har vissa förtjänster finner vi att ett sådant system skulle medföra risk för konflikt med den tidigare nämnda principen att var och en skall svara för sin deklaration. Att deklarera anses vara en medborgerlig skyldighet. Det kan visserligen ifrågasättas om även processen i domstol bör omfattas av den medborgerliga skyldigheten att deklarera. Svårigheter skulle dock ofelbart uppstå beträffande frågan var gränsen går mellan uppfylld deklarationsskyldighet och den skattskyldiges åtgärder i en process. Vi finner därför att rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för kostnader i ärenden och mål om skatt för närvarande inte bör införas.

7.7 Rättshjälpslagen

Regeringens förslag: Allmän rättshjälp får beviljas i en angelägenhet rörande skatter, tullar och avgifter endast om det föreligger särskilda skäl. Detsamma skall gälla angelägenhet rörande betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

Kommitténs förslag: Kommittén har inte lämnat något förslag i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande regler kan de rättegångskostnader som enskilda parter skall stå för i vissa fall och i viss utsträckning ersättas av det allmänna enligt rättshjälpslagen (1972:429). Allmän rättshjälp kan beviljas fysiska personer och dödsbon. För detta krävs att det är fråga om en rättslig angelägenhet och att sökanden har behov av allmän rättshjälp, t.ex. i fråga om advokat eller annat biträde.

För att allmän rättshjälp skall beviljas krävs att sökandens inkomst inte överstiger ett visst belopp. Allmän rättshjälp beviljas inte för upprättande av självdeklaration och inte heller i ärenden om fastighetsdeklaration eller mål och ärenden om fastighetstaxering, se 8 § första stycket 5 och tredje stycket rättshjälpslagen samt 9 § rättshjälpsförordningen (1979:938). Vidare beviljas inte den som är eller har varit näringsidkare allmän rättshjälp i angelägenhet som uppkommit i hans näringsverksamhet, om det inte med hänsyn till vissa i lagen särskilt angivna omständigheter finns särskilda skäl för rättshjälp.

I praxis har man varit restriktiv med att bevilja allmän rättshjälp i förvaltningsärenden. Det har främst sin grund i förvaltningsmyndigheternas och domstolarnas skyldighet att hjälpa den enskilde på olika sätt. Vid ersättningslagens tillkomst övervägdes att genom en utvidgning av rätten till allmän rättshjälp öka möjligheten för enskilda att få ersättning för sina kostnader i en skatteprocess. Departementschefen ansåg emellertid att rättshjälpslagen i dess dåvarande form inte var lämplig för att inkludera särskilda regler om ersättning i ärenden och mål om skatt (prop. 1988/89:126 s. 13).

Den utvidgning av möjligheterna till ersättning i mål och ärenden om skatt som vi föreslagit i det föregående är inte avsedd att påverka möjligheten att få allmän rättshjälp. Den möjligheten bör också i fortsättningen vara begränsad.

För att klargöra hur rättshjälpslagen förhåller sig till de nya bestämmelserna i ersättningslagen bör rätten till allmän rättshjälp i mål och ärenden som omfattas av ersättningslagen lagregleras. Det finns i nuläget inte något underlag för en mer genomgripande förändring. Rättshjälpslagen är dessutom föremål för översyn av 1993 års rättshjälpsutredning. Denna kan komma att leda till stora förändringar i fråga om rättshjälpens konstruktion och lagens utformning. Resultatet av Rättshjälpsutredningens arbete skall redovisas först våren 1995. Åtgärderna bör därför tills vidare begränsas på det sättet att vad som gäller enligt praxis uttryckligen lagregleras.

Den praxis som utbildats innebär att allmän rättshjälp beviljas med stor restriktivitet i ärenden hos förvaltningsmyndighet och förvaltningsdomstol. Behov av biträdeshjälp har ansetts finnas endast om det finns särskilda skäl med hänsyn till sökandens personliga förhållanden eller sakens beskaffenhet. Vid bedömningen av om det finns sådant behov beaktas särskilt om det under utredningen har lämnats motstridiga sakuppgifter i väsentligt hänseende eller om betydelsefulla sakförhållanden i övrigt är oklara. När det särskilt gäller skatte- och taxeringsmål anses behov av allmän rättshjälp normalt inte föreligga. Rättshjälp har beviljats i mer invecklade mål eller när det annars funnits särskilda omständigheter, främst där den rättssökande trots domstolens utredningsskyldighet själv måste göra en utredning.

Ett tillägg bör därför göras i 8 § rättshjälpslagen av innebörd att allmän rättshjälp får beviljas i en angelägenhet rörande skatter, tullar och avgifter endast om det föreligger särskilda skäl. Detsamma skall gälla angelägenhet rörande betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

Som redan nämnts får allmän rättshjälp inte beviljas i ärenden om fastighetsdeklaration eller mål eller ärenden rörande fastighetstaxering. Angelägenheter rörande fastighetstaxering, som omfattas av ersättningslagen, behöver därför inte nämnas i den nya bestämmelsen.

Beredningen av de förslag Rättshjälpsutredningen kommer att lämna får sedan utvisa om behov finns att göra ytterligare ändringar i fråga om ersättning på skatteområdet. Hithörande frågor kan också aktualiseras i det arbete med revidering av förvaltningsprocessen, bl.a. i fråga om ersättning för rättegångskostnader som pågår inom Justitiedepartementet på grundval av Domstolsutredningens förslag.

8 Betalningssäkring

8.1 Riskrekvisitet

Regeringens förslag: Möjligheten att tillgripa betalningssäkring begränsas till att avse betalningsovilja. Betalningsoförmåga skall inte längre räcka som grund.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Så gott som alla remissinstanser som yttrat sig i denna del tillstyrker eller lämnar förslaget utan erinran. *Länsrätten i Stockholms län* tillstyrker emellertid förslaget endast under förutsättning att skatteprivilegiet avskaffas. *Sveriges Domareförbund* framhåller att från rättssäkerhetssynpunkt finns det för den enskilde inget att erinra mot förslaget, men ifrågasätter det lämpliga i att begränsa institutet på sätt som föreslagits. *Föreningen Sveriges Kronofogdar* anser att det är logiskt att samma förutsättningar skall gälla för betalningssäkring och kvarstad. Det är därför rimligt att i bägge fallen ha som kriterium ett befarat aktivt betalningsundandragande från gäldenärens sida. *Skattebetalarnas Förening* framhåller att staten genom att åberopa betalningsoförmåga som grund för betalningssäkring kan skaffa sig företräde framför andra borgenärer och att betalningssäkringen i dessa fall kan utlösa en konkurssituation där övriga borgenärer får stå tillbaka för de krav som staten säkrat.

Skälen för regeringens förslag: Lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (betalningssäkringslagen) har varit i kraft sedan den 1 januari 1979. Betalningssäkringen är en processuell säkerhetsåtgärd och motsvarar i huvudsak kvarstadsinstitutet inom civil- och straffprocessen. Syftet med betalningssäkring är att säkerställa verkställighet av ett kommande skatte- eller avgiftsbeslut och stärka det allmännas ställning som borgenär vid uppbörd och indrivning av en fordran på skatt, tull eller avgift.

Beslut om betalningssäkring får fattas om det finns påtaglig risk att

gäldenären inte kommer att betala fordringen. Detta innebär att betalningssäkring får meddelas om det finns en konkret risk för att den skattskyldige (gäldenären) antingen försöker undgå att betala skatt, s.k. betalningsovilja eller betalningssabotage, eller saknar medel att kunna betala med, s.k. betalningsoförmåga. Betalningssäkring skall således kunna användas för att skydda mot s.k. betalningssabotage men också för att minska den kreditrisk som det allmänna löper för skattefordringar.

Omständigheter som kan peka på att risk föreligger för att en fordran inte kommer att betalas är t.ex. att gäldenären underlåter att deklarera eller fullgöra sin uppgiftsskyldighet på annat sätt eller lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter i sin deklaration. Något som också kan tyda på att betalningsskyldigheten inte kommer att fullgöras är om gäldenären vidtagit åtgärder för att göra sin egendom oåtkomlig för verkställighet genom att tillgångar överlåtits på exempelvis familjemedlemmar eller andra närstående eller att förberedelse gjorts för att flytta utomlands. Även det förhållandet att gäldenären tidigare har visat betalningsförsummelse kan utgöra risk för att han inte kommer att betala sin skuld. Regeringsrättens praxis visar att det i varje enskilt fall måste göras en kvalificerad riskbedömning grundad på en helhetssyn av gäldenärens förhållanden.

Betalningssäkring medför - till skillnad från kvarstad - särskild förmånsrätt (se avsnitt 8.2) i den egendom som tagits i anspråk (8 § förmånsrättslagen, 1970:979). Möjligheten att använda betalningssäkring vid befarad betalningsoförmåga ger tillsammans med den särskilda förmånsrätten det allmänna en möjlighet att vid konkursrisk gå in på ett tidigare stadium än övriga borgenärer och säkra sin rätt till betalning. Staten kan således inför en befarad konkurs genom ett beslut om betalningssäkring säkerställa sin rätt till betalning till förfång för gäldenärens övriga borgenärer och därigenom kanske även orsaka att gäldenären hamnar i sådana betalningssvårigheter att betalningssäkringen i sig framkallar en konkurs. Kritik har därför riktats mot att befarad betalningsoförmåga kan användas som grund för betalningssäkring.

Regeringen ställer sig bakom kommitténs förslag och föreslår att betalningsoförmåga inte längre skall utgöra grund för betalningssäkring.

Förslaget föranleder ändring i 4 § betalningssäkringslagen.

8.2 Den särskilda förmånsrätten

Regeringens förslag: Den särskilda förmånsrätten för betalningssäkrade fordringar avskaffas.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissutfallet är blandat. *RRV* och *Länsrätten i Stockholms län* anser att denna fråga inte kan behandlas isolerat utan bör ses som en principfråga huruvida det över huvud taget skall finnas en

särskild förmånsrätt för skattefordringar, en fråga som behandlats av Insolvensutredningen. *JO* anser att frågan bör behandlas i ett annat sammanhang eftersom förslaget inte är så väl underbyggt att det är möjligt att ta ställning till det. *RSV* avstyrker förslaget oavsett vad Insolvensutredningens förslag leder fram till. Däremot är RSV av den uppfattningen att samma regler beträffande förmånsrätt bör gälla för kvarstad och betalningssäkring, något som kan uppnås genom att förmånsrätt tillskapas för kvarstad, vilket verket föreslagit i RSV Rapport 1991:1 Översyn av utsökningsbalken. RSV påpekar att förlusterna för staten torde bli betydande om förmånsrätten slopas. Vidare befarar RSV att problemen med skenfordringar kan komma att accentueras. Även *TCO* avstyrker förslaget och befarar att ändringarna i förmånsrätten kan få till följd att oseriösa företag återigen börjar betrakta skatteskulder som en extraordinär utgift.

Skälen för regeringens förslag: Vi har tidigare (avsnitt 8.1) föreslagit att möjligheten att betalningssäkra begränsas till att gälla endast då det finns en påtaglig risk för betalningssabotage. Staten får härigenom inte möjlighet använda institutet för att gå in före andra borgenärer vid befarade betalningssvårigheter.

Skattefordringar har för närvarande allmän förmånsrätt (11 § förmånsrättslagen, 1970:979). I ett betänkande Lag om företagsrekonstruktion (SOU 1992:113) av Insolvensutredningen (Ju 1988:02) föreslås emellertid att denna förmånsrätt för skatter och avgifter, det s.k. skatteprivilegiet, avskaffas. Staten får då inte någon bättre ställning än andra (oprioriterade) borgenärer. Betänkandet bereds för närvarande inom Justitiedepartementet.

Med verkställighet av ett beslut om betalningssäkring följer särskild förmånsrätt i den egendom i vilken verkställighet ägt rum (8 § förmånsrättslagen). Betalningssäkringsinstitutet motsvaras av möjligheten till kvarstad för andra fordringar. Vid kvarstad erhåller borgenären emellertid inte någon särskild förmånsrätt genom verkställighet av kvarstadsbeslutet. RSV har i rapporten Översyn av utsökningsbalken (RSV Rapport 1991:1) föreslagit att kvarstad skall ge förmånsrätt. Skälet för RSV:s förslag är att sökanden i ett kvarstadsmål kan ha varit på sin vakt och lagt ner arbete och kostnader på att få kvarstaden till stånd, vilket, om den samtidigt utmäts för annans fordran, framstår som meningslöst. Rapporten bereds för närvarande inom Justitiedepartementet.

Det huvudsakliga skälet till att betalningssäkring förenades med förmånsrätt var att det allmännas ställning ansågs böra stärkas under den tid då fordringen ännu inte är indrivningsbar, inte bara mot gäldenären själv utan även mot gäldenärens övriga borgenärer (prop. 1978/79:28 s. 123). Enligt regeringens mening är det inte motiverat att staten på det sättet får företräde framför andra borgenärer. Behovet av skydd för betalningssäkringen får anses tillräckligt väl tillgodosett om betalningssäkrad egendom som senare utmäts för en annan fordran anses samtidigt utmätt för den fordran som ligger till grund för betalningssäkringen. Ett sådant skydd finns i dag för kvarstadsbelagd egendom enligt 16 kap. 15 § andra stycket utsökningsbalken. Vi föreslår därför att

den särskilda förmånsrätten vid betalningssäkring slopas och att regeln för kvarstadsbelagd egendom i nu nämnt avseende görs tillämplig på betalningssäkrad egendom.

Förslaget föranleder ändringar i 12 § betalningssäkringslagen, 8 och 9 §§ förmånsrättslagen, 1 kap. 5 § och 4 kap. 13 och 19 §§ konkurslagen (1987:672) samt 8 kap. 14 §, 10 kap. 7 och 10 §§, 12 kap. 25 §, 13 kap. 7 § och 16 kap. 15 § utsökningsbalken.

8.3 Tidsfrist

Regeringens förslag: Möjligheterna att förlänga tidsfristen för att fastställa en fordran eller väcka talan vid domstol begränsas till tre månader i taget.

Kommitténs förslag: Kommittén föreslår att tidsfristen bestäms till en månad.

Remissinstanserna: De remissinstanser som uttalat sig i frågan är negativa till förslaget. Både *JO* och *RÅ* anser att tidsfristen är för snävt tilltagen. JO betonar att förslaget kommer att leda till administrativt merarbete som inkräktar på den tid som behövs för ärendenas sakliga prövning. RÅ föreslår att tidsfristen bestäms till tre månader. *Länsrätten i Stockholms län* framhåller att förslaget enbart skulle medföra en ökad arbetsbelastning och inte någon ökning i rättssäkerheten. Om förslaget genomförs föreslår länsrätten att en ventil införs för att fånga in sådana fall där den skattskyldige vägrar medverka. *Kammarrätten i Jönköping* ser inte att det finns något skäl till att införa tidsbegränsningar hos domstolarna.

Skälen för regeringens förslag: För betalningssäkring gäller en tidsfrist på sex månader inom vilken en icke fastställd fordran måste ha fastställts av skattemyndigheten eller talan om fastställelse av fordringen eller underlaget för den ha väckts vid domstol. Går tidsfristen ut skall beslutet om betalningssäkring hävas. Om det finns särskilda skäl får länsrätten medge förlängning av tidsfristen. Som exempel på särskilda skäl angavs i förarbetena (prop. 1989/90:35 s. 25) att den skattskyldige förhalar utredningen eller utredningsmaterialet är mycket omfattande. Ansökan om förlängning skall göras innan tidsfristen gått ut. Kritik har riktats mot möjligheten till förlängning av tidsfristen. Enligt kritikerna kan myndigheterna frestas att inte anstränga sig tillräckligt för att åstadkomma en skyndsam utredning.

Ett beslut om betalningssäkring är en ingripande åtgärd i den enskildes ekonomiska förhållanden. Det ställs därför stora krav på skyndsamhet när det gäller utredningen. Det ligger också i skattemyndighetens intresse att skatteutredningarna slutförs så snabbt som möjligt. Kravet på skyndsamhet är emellertid så viktigt att det finns skäl att se över bestämmelserna om en tidsfrist.

Liksom nu bör förlängning få ske när den skattskyldige fördröjer utredningen eller utredningen är omfattande eller komplicerad. Skattemyndigheten måste också kunna visa de skäl som motiverar fristens förlängning. Eftersom utredningen inte får pågå längre än nödvändigt kan det finnas skäl att begränsa tidsfristen för förlängning.

Kommittén har föreslagit att förlängning skall medges med en månad i taget. Förslaget om en begränsning av tidsfristen innebär merarbete för såväl skattemyndigheten som domstolen. Är tidsgränsen för snävt tilltagen är risken stor att det administrativa merarbetet blir oproportionerligt stort i förhållande till den rättssäkerhet som uppnås. Vi anser emellertid att det är rimligt att en begränsning av möjligheten till förlängning införs och att en rimlig tidsfrist kan vara tre månader.

Förslaget medför ändring i 7 § betalningssäkringslagen.

8.4 Skadeståndsansvaret m.m.

Regeringens förslag: Begränsningen av skadeståndsansvaret till att avse skador av "någon betydelse" slopas. Ersättning för processkostnader utgår enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Endast ett fåtal remissinstanser har yttrat sig i denna del. *RSV* har inget att erinra mot att statens skadeståndsansvar utvidgas på sätt som föreslås, medan *Skattebetalarnas Förening* anser att även rena person- och sakskador bör ersättas.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande regler skall staten ersätta skada, oberoende av om fel eller försummelse förelegat, när betalningssäkring skett för en icke fastställd fordran och den sedermera inte fastställs eller fastställs till ett väsentligt lägre belopp. Ersättning utgår för alla former av ren förmögenhetsskada under förutsättning att skadan är av "någon betydelse", varmed förstås skada som överstiger 5 000 kr, dock inte för processkostnader. Med ren förmögenhetsskada avses ekonomisk skada som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada. Ersättning kan vägras eller sättas ned om den skadelidande varit medvållande eller om det annars skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. Skadeståndstalan förs hos allmän domstol och det är den skadelidande som har att visa att skada uppstått och hur stor skadan är.

Skälet till att skadeståndsbestämmelser infördes i betalningssäkringslagen var att beslut om betalningssäkring kan fattas innan utredningen i ett ärende är avslutad och utan att den skattskyldige har fått möjlighet att bemöta de uppgifter som läggs till grund för beslutet. Bedömningen görs således många gånger på ett osäkert underlag och risken för felaktiga beslut är därmed större i fråga om betalningssäkring än vid sedvanliga

beslut om skatt eller avgift. Det ansågs därför rimligt att den som lidit skada till följd av ett beslut om betalningssäkring skall få kompensation för detta.

De ovannämnda begränsningarna i skadeståndsansvaret har emellertid utsatts för kritik. Begränsningen till "skada av någon betydelse", vilket enligt förarbetena har preciserats till ca 5 000 kr, infördes av processekonomiska och praktiska skäl. Det kan emellertid även i de fall där skadan understiger detta belopp vara viktigt för den enskilde att han blir kompenserad för skadan, inte minst av principiella skäl. Denna begränsning bör därför tas bort.

En annan begränsning avser processkostnader som har samband med betalningssäkringsbeslutet. Kommittén föreslår att denna begränsning tas bort och att ersättning skall utgå antingen enligt betalningssäkringslagen eller ersättningslagen. Den enskilde ges därvid möjlighet att välja vilken av lagarna som han vill skall tillämpas. Regeringen ansluter sig till kommitténs förslag att processkostnader skall kunna ersättas.

När det gäller ersättning enligt betalningssäkringslagen skall talan väckas hos allmän domstol medan ersättning enligt ersättningslagen skall prövas av den myndighet eller domstol som skall avgöra ärendet eller målet om skatt. Det är först i samband med att skattemyndigheten eller domstolen behandlar beskattningsfrågan som det står klart att betalningssäkring skett för ett belopp som inte fastställts slutligt eller fastställts till ett väsentligt lägre belopp. Genom att den myndighet eller domstol som prövar ärendet eller målet om beskattning har att ta ställning till processkostnaderna i detta ärende eller mål är det också lämpligt att samma instans beslutar i ersättningsfrågan rörande betalningssäkring. För att osäkerhet inte skall råda om vilken lag som är tillämplig och av praktiska skäl föreslår regeringen att ersättning för processkostnader skall utgå efter de regler som gäller i ersättningslagen.

Någon remissinstans har föreslagit att även person- och sakskada skall omfattas av skadeståndsansvaret. De skador som uppkommer vid betalningssäkring är emellertid nästan uteslutande s.k. rena förmögenhetsskador i form av t.ex. förlorad arbetsförtjänst, intrång i näringsverksamhet eller kapitalförlust. Övriga skador som kan uppkomma i samband med en betalningssäkring har inte samma särskilda skyddsbehov som ett strikt ansvar ger. Det finns därför inte skäl att utvidga skadeståndsskyldigheten. För ersättning av andra skadetyper bör, i den mån de förekommer, således de allmänna skadeståndsreglerna gälla.

Förslagen föranleder ändringar i 21 § betalningssäkringslagen.

Regeringens bedömning: Det finns inte skäl att införa en särskild skatt på meddelararvoden.

Kommitténs bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet av de instanser som berört frågan instämmer i kommitténs bedömning. Flera uttalar att det krävs mycket starka skäl för att införa en särskild skatt. *Svenska Revisorsamfundet* ifrågasätter dock om redovisningen, med hänsyn till bokföringslagens krav, kan ordnas på ett sådant sätt att uppgifter om meddelare och meddelande inte framgår av redovisningen. *Svenska Tidningsutgivareföreningen* hänvisar till tryckfrihetsförordningen och yttrandefrihetsgrundlagen och anför bl.a. att nuvarande regler inte ger ett tillräckligt skydd för uppgiftslämnarna och förordar därför att en särskild lag om punktskatt på meddelararvoden införs. *Länsrätten i Norrbottens län* ställer sig inte främmande inför tanken på att arvodena skulle kunna undantas från beskattning.

Bakgrund: Meddelarfriheten, som är grundlagsfäst genom tryckfrihetsförordningen och yttrandefrihetsgrundlagen, innebär att det i viss utsträckning är möjligt att straffritt lämna sekretessbelagda uppgifter för publicering i tryckt skrift eller för offentliggörande i radio och TV. Reglerna om meddelarfrihet hänger samman med rätten till anonymitet. Den som lämnat ett meddelande för offentliggörande har rätt att vara anonym. Rätten till anonymitet utgör en hörnpelare i yttrandefriheten. Anonymiteten skyddas av tystnadsplikt för massmediaföretagens företrädare vad gäller uppgift om vem som lämnat ett meddelande. Anonymitetsskyddet förstärks också genom att myndighet eller annat allmänt organ förbjuds att efterforska meddelare i vidare mån än vad som behövs för åtal eller annat ingripande mot honom som inte står i strid mot tryckfrihetsförordningen. Meddelare, s.k. tipsare, får i stor utsträckning arvoden för tips om nyheter till massmedia. Dessa arvoden utgör skattepliktig intäkt för meddelaren. Massmediaföretagen skall dra av preliminär skatt och lämna kontrolluppgift på belopp som överstiger 100 kr. Vid en taxeringsrevision har revisorn rätt att ta del av handlingar som är av betydelse för revisionen även om den som revideras skall iaktta tystnad om dess innehåll.

Det kan uppstå konflikter mellan tryckfrihetsförordningens regler om anonymitetsskydd för meddelare och reglerna om deklarations- och uppgiftsskyldighet, taxeringsrevision och bevissäkring. De föreslagna reglerna om undantagande av handling från revision m.m. innebär att det i ökad omfattning kan tas hänsyn till skyldigheten för massmediaföretag att hemlighålla meddelares identitet. Konflikten mildras också av den absoluta sekretess som gäller på skatteområdet.

Förhållandet mellan tryckfrihetsförordningen och reglerna om taxeringsrevision och bevissäkring har uppmärksammats vid ett flertal tillfällen. I betänkandet Anonymitet och tvångsmedel (SOU 1976:36) påpekade Utredningen om anonymitetsskydd vid beslag och husrannsakan att bestämmelserna om taxeringsrevision och bevissäkring kan komma i konflikt med anonymitetsintressen. Detta motiverade en översyn av reglerna, något som dock inte låg inom utredningens uppdrag. Yttrandefrihetsutredningen tog i betänkandet Värna yttrandefriheten (SOU 1983:70) upp anonymitetsskyddet för tipsare och framförde tanken på en definitiv källskatt som en möjlig lösning på problemet. Även Tvångsmedelskommittén berörde frågan i sitt betänkande Tvångsmedel - anonymitet - integritet (SOU 1984:54) och föreslog en särskild beskattning av meddelararvoden. Pressens sammarbetsnämnd har i en framställning till regeringen föreslagit en definitiv källskatt på ersättningar till anonyma meddelare till tidningar.

Rättssäkerhetskommittén fick mot bakgrund av det anförda i uppdrag att överväga möjligheterna att införa en särskild skatt på meddelararvoden. Kommittén fann dock att det inte förelåg en sådan konflikt mellan grundlagens anonymitetsskydd och skattelagstiftningen att denna motiverar en särskild skatt för meddelararvoden.

Skälen för regeringens bedömning: Kommittén har ifrågasatt om anonymitetsskyddet över huvud taget omfattar rätten att anonymt ta emot ersättning för lämnade meddelanden och om det inte i stället endast omfattar rätten att anonymt kunna publicera en artikel, lämna ett meddelande till en journalist, medverka i ett program etc. Även om anonymitetsskyddet skulle omfatta rätten att anonymt ta emot ersättning för meddelandet behöver emellertid inte en eventuell konflikt mellan inkomstbeskattning och anonymitet vara av sådan art att en särskild skatt för meddelararvoden behöver införas.

Konflikt mellan anonymitetsskydd och kontroll vid inkomstbeskattningen kan uppkomma främst vid avgivandet av kontrolluppgift och vid revision. En kontrolluppgift om att arvode betalats ut innehåller inga uppgifter om motprestationen för arvodet. Risken för att någon hos skattemyndigheten kan dra slutsatsen att vederbörande är meddelare och vidare kan koppla arvodet till visst meddelande framstår som i det närmaste obefintlig, särskilt med hänsyn till att kontrolluppgifter inte längre granskas manuellt. Kvar står möjligheten att en revisor under pågående revision får tillgång till sådan information att någon kan identifieras såsom den som har lämnat ett visst meddelande. Ordnas bokföringen på ett sådant sätt, att detta inte framgår av räkenskaperna, är även denna risk minimal. En revision avser kontroll av att företaget fullgör sina skyldigheter enligt skatteförfattningarna. En revisor har inte något intresse av att kontrollera vad ett utbetalt arvode hos t.ex. ett tidningsföretag avser. Till detta kommer den absoluta sekretess som gäller på skatteområdet.

De uppgifter tidningsföretaget eventuellt har avseende meddelare kan förvaras på annan plats än tillsammans med räkenskapsmaterialet och begäras undantagna enligt de av oss föreslagna reglerna i 3 kap. 13 och

14 §§ TL. Sammantaget är det således även osannolikt att någon riskerar att röjas som meddelare ens vid en hos utbetalaren företagen revision.

Mot risken för röjande av anonymiteten bör dessutom konsekvenserna av en särskild skatt beaktas.

Problemet med anonymitetsskyddet försvinner inte om man inför en särskild skatt för meddelararvoden. Skatten måste ju rimligen få kontrolleras, om än endast stickprovsvis. En sådan kontroll leder då till att myndigheterna vid sina stickprovskontroller får en lista på "anonyma" meddelare hos tidningen, eftersom mottagarna då är identifierade såsom sådana. Om de däremot, såsom för närvarande är fallet, ingår i hela kollektivet av mottagare av ersättningar för allehanda motprestationer är det svårare att bedöma huruvida det är fråga om meddelararvode, författararvode, annan arbetsprestation eller dylikt. Enda möjligheten om man önskar ha en särskild skatt med totalt anonymitetsskydd är att förbjuda kontroll eller omöjliggöra kontroll avseende mottagarna av ersättningar. I sådant fall borde skattenivån läggas på en sådan höjd att det inte blir lockande att använda skatteformen för andra utbetalningar.

En annan aspekt som bör beaktas är de betydande administrativa problem som en särskild skatt för meddelararvoden skulle medföra, dels för de skattskyldiga, dvs. tidningsföretag och andra utbetalare, dels för skatteförvaltningen. Skatteformen skulle sannolikt komma att tillämpas mycket sällan och det leder till att mycket få personer kommer att ha god kännedom hur och när skatten skall redovisas och betalas. Vidare bör framhållas att den lag som reglerar förfarandet för punktskatter, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, inte är helt ändamålsenlig för en skatt som till sin karaktär radikalt avviker från övriga punktskatter.

Sammanfattningsvis finner vi mot bakgrund av de mycket små risker för röjande av anonymiteten som föreligger enligt nuvarande regler och med beaktande av de betydande olägenheterna såväl för de skattskyldiga som från administrativ synpunkt som en särskild skatt skulle medföra att det saknas skäl att införa en sådan skatt för meddelararvoden.

Regeringen har i det föregående lagt fram omfattande förslag som syftar till att stärka den enskildes rättssäkerhet vid beskattningen. Utgångspunkten vid utformningen av förslagen om ändrade regler vid skatteutredningar är att den enskildes rättssäkerhet skall stärkas utan att effektiviteten i kontrollverksamheten eftersätts. Regeringen gör bedömningen att förslagen inte medför några effektivitetsförluster. Däremot innebär den föreslagna ordningen ett visst merarbete för skatteförvaltningen och övergångsvis kostnader för utbildning m.m. Dessa kostnader får dock bedömas som marginella.

Bevissäkringslagen tillämpas för närvarande mellan tio och tjugo gånger per år. Kommittén har bedömt att den nya tvångsåtgärdslagen kan komma att tillämpas i ett femtiotal mål. Den uppskattningen förefaller rimlig. Kostnaderna för dessa mål bör bli marginella.

Förslaget om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt kan beräknas medföra kostnader på 10-20 milj. kr per år. Till stöd för beräkningen har antagits att tillströmningen av inkomsttaxeringsmål kommer att motsvara 1993 års nivå, dvs. ca 10 000 mål per år. Vidare har antagits att de enskilda vinner bifall till sina yrkanden i 30 % av målen och att 30 % av dessa vunna mål är ersättningsgilla. Antalet ersättningsgilla fall blir därmed ca 900 per år (10 000 x 0,3 x 0,3). Om genomsnittskostnaden uppskattas till 15 000 kr per mål, blir den totala kostnaden för 900 mål ca 13 milj. kr per år. Därtill kommer ersättning vid ärenden hos skattemyndighet, vilket har beräknats till 2,5 milj. kr per år (500 ärenden x 5 000 kr) samt administrationskostnader och kostnader för domstolarna.

Det säger sig självt att det är svårt att beräkna kostnaderna för en reform som denna. Framför allt initialt kan antalet ansökningar komma att att bli relativt stort. Efter hand som praxis utbildas torde antalet dock sjunka, främst beträffande obefogade ersättningsanspråk.

För budgetåret 1994/95 beräknar vi kostnaderna för ersättning i ärenden och mål om skatt till högst 10 miljoner kronor. För detta ändamål bör ett särskilt förslagsanslag föras upp under sjunde huvudtiteln.

11.1 Lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

1 §

I paragrafens *första stycke* anges att lagen tillämpas vid revision eller annan kontroll av att skatt, tull eller avgift tas ut enligt vissa närmare angivna lagar. Dessa lagar motsvarar, med undantag för några justeringar som föranletts av att vissa lagar upphävts, ändrat rubrik eller blivit inaktuella, de lagar som nämns i 1 § bevissäkringslagen. Lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter omfattas dock inte eftersom inte någon av de åtgärder som kan beslutas enligt tvångsåtgärdslagen kan komma ifråga vid kontroll av stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Detta innebär en avvikelse i förhållande till lagrådsremissen. Lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier har inte särskilt nämnts då den omfattas av lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Med *annan kontroll* avses möjligheten enligt 9 § att eftersöka och omhänderta handlingar efter föreläggande samt möjligheten till åtgärder enligt 10 § i fall som inte nämns i andra stycket.

I *andra stycket* anges att lagen tillämpas även vid kontroll av att en vara får föras in i eller ut ur landet enligt tullagen (1987:1065) och för kontroll av att föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt.

2 §

Paragrafen innehåller en uppräkning av de särskilda tvångsåtgärder som kan beslutas enligt 5-10 §§ och 13 §. Paragrafen har ändrats redaktionellt i förhållande till lagrådsremissen då möjligheten till försegling ansetts angelägen även beträffande granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift. Bestämmelsen om försegling har därför lagts efter bestämmelserna i 10-12 §§ om granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift.

3 §

I bestämmelsen definieras vissa begrepp som används i lagen.

Granskningsledare är den som särskilt förordnats att vara granskningsledare enligt lagen. Regler om granskningsledare finns i 2 § bevissäkringslagen. Enligt dessa regler är granskningsledare, förutom den som har förordnats att vara det, även den som i sin tjänst har att övervaka granskningen. Enligt 15 § bevissäkringslagen skall särskilt förordnad granskningsledare anmäla vissa beslut till den som har att övervaka granskningen. I förevarande lag föreslås inte någon sådan anmälningsskyldighet i stället skall beslut om åtgärder enligt lagen prövas av länsrätt. Behovet av överprövning av vissa beslut av granskningsledare som i sin tjänst har att övervaka granskningen kvarstår därför inte. På grund av detta och då det är angeläget att begränsa den krets som har

granskningsledares befogenheter föreslås att endast den som har ett särskilt förordnande skall vara granskningsledare enligt lagen. Detta innebär en förändring i förhållande till lagrådsremissen.

Handling definieras på samma sätt som i 3 kap. 11 § TL.

Verksamhetslokal definieras utifrån lydelsen av förutvarande 3 kap. 10 § TL med det tillägget att verksamhetslokaler avser utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten. Definitionen har utformats efter *Lagrådets* förslag. Transportmedel kan t.ex. vara bilar eller järnvägsvagnar. Exempel på förvaringsplatser är bankfack, förvaringsboxar och magasin. Till andra utrymmen hör t.ex. postbox. Dit hör även förvar av data för automatisk informationsbehandling oavsett om anläggningen är portabel eller inte (jfr SOU 1992:110 s. 351 ff. och 457 f.).

Det saknar betydelse om den som åtgärden avser äger eller hyr utrymmet, utan det avgörande är om han på ett eller annat sätt disponerar det. Vid tveksamhet om huruvida viss lokal disponeras av den som åtgärden avser bör ett särskilt beslut om tvångsåtgärd mot lokalen fattas enligt 8 §.

4 §

Bestämmelsen motsvarar proportionalitetsregeln i 6 a § bevissäkringslagen. Den har dock formulerats om utifrån lydelsen av 4 § andra stycket lagen (1987:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Proportionalitetsregeln gäller för alla tvångsåtgärder som får tillgripas enligt lagen och innebär bl.a. att en åtgärd inte får vara mer omfattande eller pågå under längre tid än som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med åtgärden.

5 §

Bestämmelsen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Revision måste i vissa fall kunna genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det. Det grundläggande kriteriet för detta är att handlingar som omfattas av revisionen inte utan svårighet kan granskas på någon annan plats. Är det möjligt att hämta handlingarna kan i stället åtgärd enligt 6-8 §§ bli aktuell.

Svårighet att genomföra revisionen på annan plats föreligger i allmänhet om handlingarna inte utan vidare kan tas med för granskning på annan plats eller om det är fråga om handlingar som är lagrade på ADB-medium, och som inte enkelt kan kopieras eller tas med. Frågan om hur mycket handlingar det skall vara innan gränsen för "svårighet" passeras kan inte besvaras generellt, eftersom det bl.a. beror på hur handlingarna är ordnade och om beskattningsmyndigheten är beroende av förklaringar

på plats eller en fortlöpande möjlighet att stämma av uppgifter mot lager, personal etc. Hos större och medelstora företag med omfattande räkenskapsmaterial och en stor mängd affärshandlingar torde det i regel vara svårt att utföra revisionen på annan plats än i verksamhetslokalerna. Hos små företag med endast ett fåtal verifikationer och där verksamheten bedrivs från bostaden råder normalt det motsatta förhållandet. Gränsdragningsfrågan torde därför främst aktualiseras hos mindre företag.

Vid revision kan även besiktning av lokaler och byggnader, inventering av kassa samt granskning av lager och inventarier ingå. Dessa åtgärder måste i allmänhet ske på plats hos den reviderade.

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

En alternativ förutsättning för beslut om tvångsåtgärd enligt paragrafen är att medgivande för revision i verksamhetslokalerna visserligen lämnats, men att den reviderade ändå inte medverkar vid revisionen i tillräcklig omfattning. Det kan antingen vara fråga om tredska eller att parterna har olika uppfattning om hur revisionen skall bedrivas. Domstolen får i det senare fallet mot bakgrund av de allmänna regler som getts om hur revisioner skall bedrivas (se t.ex. 3 kap. TL) bedöma vem som har fog för sin uppfattning och, om avgörandet utfaller till granskningsledarens fördel, besluta om tvångsåtgärd.

Även i fall där det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska de handlingar som får granskas får granskningen ske i verksamhetslokalerna om kontrollen inte utan svårighet kan ske på annan plats. Som angetts i allmänmotiveringen gäller vid sabotagerisk att riskbedömningen skall göras efter en helhetsbedömning men att risken skall kunna beläggas i det enskilda fallet (se avsnitt 5.6.1). Omständigheter som kan tyda på sabotagerisk kan vara

- hot eller förtäckta hot om sabotage,
- påtaglig nervositet eller ökad aktivitet i samband med vetskap om förestående granskning,
- om grunden för vägran till samverkan inte framstår som rimlig eller endast kan ses som ett sätt att vinna tid,
- om bolaget eller dess företrädare på annat sätt försöker att undandra sig sina skyldigheter,

- omfattande transaktioner med oseriösa företagare,
- oklara eller konstruerade ägarförhållanden,
- tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden.

Vid sabotagerisk får, enligt *andra stycket*, revisionen genomföras utan att den reviderade fått kännedom om att den skall ske. Det innebär att beskattningsmyndigheten kan underlåta att fullgöra den underrättelse- och samrådsskyldighet som föreligger enligt t.ex. 3 kap. 9 och 10 §§ TL. Av 10 § andra stycket 3 förvaltningsprocesslagen (1971:291) följer att länsrätten inte behöver underrätta den enskilde om en ansökan om åtgärd, om det kan befaras att en underrättelse skulle avsevärt försvåra genomförandet av beslut i målet.

Beskattningsmyndigheten kan ha behov av att företa en överraskningsrevision för att t.ex. inventera kassan eller granska lagret för att undvika att den reviderade annars hinner justera kassan eller lagret. Kassan kan t.ex. fyllas på med privata medel, vilka egentligen redan tagits ut ur verksamheten eller lagret kompletteras med lånade varor.

6 §

Vid revision i den reviderades verksamhetslokaler kan det uppkomma problem vad avser revisionens genomförande. I normala fall bör parterna kunna lösa dem i samråd, men det kan även finnas behov av akuta åtgärder. En sådan åtgärd är möjligheten att omhänderta handlingar som revisorerna för tillfället granskar eller har i sin omedelbara närhet. En annan är att eftersöka handling i verksamhetslokalerna. Båda dessa åtgärder får beslutas av granskningsledaren (se 14 §). Eftersökning fordrar dock att revisionen redan fått karaktär av tvångsåtgärd, dvs. att den sker med stöd av beslut enligt 5 §.

Handling som beskattningsmyndigheten redan har tillgång till kan enligt *andra stycket* omhändertas även om revisionen inte sker efter beslut enligt 5 §. Om revisionen sker efter samtycke i den reviderades lokaler och det blir fråga om att eftersöka handlingar blir det emellertid fråga om en upptrappning av revisionens karaktär till en tvångsåtgärd. Kan domstolens beslut om revision i verksamhetslokalerna enligt 5 § inte avvaktas får granskningsledaren fatta ett interimistiskt beslut enligt 15 §.

7 §

När revisionen inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler kan beslut om åtgärd enligt 6 § inte komma ifråga. Även när revisionen inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler kan det emellertid finnas behov av att eftersöka och omhänderta handlingar. Handlingar kan behöva hämtas i verksamhetslokalerna om handlingar som får granskas vid revisionen inte lämnas över till revisorn efter föreläggande (tredska) eller om det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska de handlingar som får granskas (sabotagerisk).

I *andra stycket* görs undantag för normal underrättelse- och samrådsskyldighet om sabotagerisk föreligger (jfr 5 § andra stycket). Av 10 § andra stycket 3 förvaltningsprocesslagen (1971:291) följer att länsrätten inte behöver underrätta den enskilde om en ansökan om åtgärd, om det

kan befaras att en underrättelse skulle avsevärt försvåra genomförandet av beslut i målet.

8 §

Bestämmelsen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Handlingar som omfattas av revision får, under de förutsättningar som anges i 7 §, eftersökas och omhändertas i lokal, på förvaringsplats eller i annat utrymme, som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler, om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet. I fall som avses i paragrafen gäller 7 § andra stycket. Handlingar som inte finns i den reviderades verksamhetslokaler kan t.ex. finnas hos en revisor eller i bostaden hos en företagsledare. Beträffande vad som menas med verksamhetslokaler (se 3 §). Granskningsledarens befogenhet att fatta interimistiskt beslut får endast avse verksamhetslokaler (se 15 §) och kan därför avse t.ex. handlingar som förvaras i en revisors verksamhetslokaler, men aldrig sådana som förvaras i en bostad.

9 §

I paragrafen, som utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag, föreskrivs att i annat fall än som avses i 7 eller 8 § får handlingar eftersökas och omhändertas för granskning även hos den som förelagts att lämna ut handling, t.ex. enligt 3 kap. 5 § TL, om föreläggandet inte följts. Det måste dock finnas en särskild anledning att anta att de begärda handlingarna finns hos den förelagde. Med uttrycket "särskild anledning att anta" avses att det skall finnas något som talar för att handlingarna finns där och att eftersökandet inte ingår i ett mer planlöst letande. Beviskravet har inte satts högt och bör i praktiken, om föreläggandet avser en speciell handling, ha uppfyllts redan när beskattningsmyndigheten beslutat om föreläggandet. Först om den förelagde invänder att handlingen inte finns hos honom ställs frågan på sin spets och får då avgöras efter en helhetsbedömning av de uppgifter som kommit fram. Proportionalitetsprincipen kommer här att ha stor betydelse.

Beskattningsmyndigheten får även hämta handlingar enligt bestämmelserna i denna paragraf om föreläggande om kontrolluppgift som avser handlingar inte fullgjorts (jfr 3 kap. 50 a § LSK, 3 kap. 5 § LPP, 75 a § tullagen och 17 kap. 5 § ML). Däremot ger bestämmelsen inte stöd för att tillämpa tvångsåtgärdslagen i övriga fall vid föreläggande att lämna kontrolluppgift enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

10 §

Paragrafen motsvaras av 11 § i lagrådsremissen (se kommentaren till 2 §).

Av bestämmelsen följer att granskning får ske utan föregående föreläggande om kontrolluppgift enligt de i bestämmelsen angivna paragraferna. Granskningen avser, till skillnad mot revision, kontroll av annan än den som granskas. För att åtgärden skall komma i fråga krävs att det finns

ett betydande utredningsintresse för sådan kontroll och skäl att anta att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande. Som exempel på när det kan befaras att utredningen kan försvåras av ett föreläggande kan nämnas om det finns risk att den förelagde saboterar utredningen själv eller genom att varsko den som uppgifterna avser. Beviskravet för detta bör sättas relativt lågt. Det bör räcka med en allmän bedömning av om uppgifterna är av sådan art att sabotagerisk typiskt sett kan antas föreligga. Det är således inte nödvändigt med en mer konkret sabotagerisk i det enskilda fallet. Vid bedömningen av om utredningen försvåras av ett föreläggande bör även tidsaspekter beaktas. Särskilt markerat är detta vid mervärdesskatteutbetalningar, där skattemyndigheten måste betala ut överskjutande mervärdesskatt skyndsamt, men kontrollen bakåt i flera led kan ta månader om skattemyndigheten måste använda föreläggandeformen. Bestämmelsen innebär således att riskbedömningen tonats ned medan en ökad betydelse lagts på utredningsintresset vilket i allmänhet är lättare att påvisa.

Det fordras även att det finns en särskild anledning att anta att handlingar av betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten kommer att påträffas hos den som åtgärden avser. Om en åtgärd övervägs t.ex. mot en leverantör eller en kund till den som beskattningsmyndigheten behöver uppgifter om, finns det normalt anledning att anta att handlingar också finns hos leverantören eller kunden. Är t.ex. en VVS-firma verksam på en viss ort, där det finns en stor leverantör av VVS-material kan det vara skäl nog att anta att leverantören också levererar material till VVS-firman. Kravet har inte satts särskilt högt, men markerar att åtgärden inte skall komma ifråga vid ett mer planlöst letande efter något som kan vara av intresse.

Vid granskning utan föregående föreläggande att lämna kontrolluppgift skall liksom vid andra tvångsåtgärder alltid proportionalitetshänsyn tas. Detta aktualiseras särskilt om en sådan kontroll övervägs mot en icke bokföringsskyldig person och dennes bostad. I dessa fall bör det finnas starka skäl för att företa en granskning utan föregående föreläggande. En sådan möjlighet torde emellertid inte helt kunna undvaras t.ex. om det finns anledning att anta att falska eller i övrigt felaktiga fakturor ställts ut för att skapa oriktiga avskrivningsunderlag eller användas i mervärdesskattehänseende.

Granskningen syftar till att få fram uppgifter för kontroll av viss person eller viss typ av rättshandling och omfattar räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten. Avser kontrollen en viss person får således handlingar som har anknytning till rättshandling mellan den som granskas och denne person granskas. Avser kontrollen en viss typ av rättshandling får alla handlingar med anknytning till just den typen av rättshandling granskas.

I *andra stycket* anges att åtgärd enligt första stycket omfattar även befogenhet att eftersöka och omhänderta handling som får granskas.

I *tredje stycket* anges att granskningen får ske i verksamhetslokalerna om de handlingar som skall granskas inte utan svårighet kan granskas på annan plats. Rekvisitet "inte utan svårighet kan granskas på annan plats"

är detsamma som i 5 §. Hos fysiska personer som inte är näringsidkare får således endast handlingar eftersökas och omhändertas. Själva granskningen skall däremot ske på annan plats.

11 §

Paragrafen motsvaras av 12 § i lagrådsremissen (se kommentaren till 2 §).

Bestämmelsen innebär att det i ett beslut om åtgärd enligt 11 § inte alltid behöver anges identiteten på den som uppgifter söks om eller de uppgifter som söks. Särskilda skäl torde framför allt föreligga när kontrollen endast utgör en mindre del av en större utredning och det är angeläget av kontrolleffektivitetsskäl att så mycket som möjligt hålls hemligt tills vidare eller då det är fråga om att kontrollera en kedja av rättshandlingar och det är oklart var kedjan slutar.

12 §

Paragrafen motsvaras av 13 § i lagrådsremissen (jfr kommentaren till 2 §).

I paragrafen anges att en åtgärd enligt 10 § inte får beslutas för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som granskas. Uttrycket "samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra" har hämtats från nuvarande 3 kap. 8 § tredje stycket TL som tar sikte på den revisionsform som benämns generell revision eller förberedande åtgärdsrevision. Med en sådan avses enligt förarbetena (prop. 1987/88:65 s. 39) "en uppgiftsinsamling som gäller ett större antal personer och som t.ex. har till syfte att ge skattemyndigheten ett underlag för s.k. urvalsrevisioner". Åtgärd enligt 10 § kan således inte beslutas om de insamlade uppgifterna enbart avses utgöra ett grundmaterial på vilket en kontrollaktion skall baseras. Däremot kan uppgiftsinsamlingen gälla ett stort antal personer under förutsättning att uppgifterna skall användas direkt för kontroll av dessa och inte enbart utgör ett material som ligger till grund för t.ex. en kontrollaktion.

13 §

Paragrafen motsvaras av 10 § i lagrådsremissen (se kommentaren till 2 §). Motiven till bestämmelsen har utvecklats i avsnitt 5.6.5.

Försegling av lokal, utrymme eller förvaringsplats får ske när handlingar under revision eller granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas. Riskrekvisitet är här "kan befaras", vilket anger ett lägre krav på bevisningen avseende risken än "påtaglig risk" och "särskild anledning".

Försegling kan även bli aktuell om beskattningsmyndigheten har berett sig tillträde till lokaler med stöd av 9 och 10 §§ för att hämta handlingar, men alla handlingar inte omedelbart kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas.

14 §

Huvudregeln är att alla tvångsåtgärder skall beslutas av länsrätten på ansökan av granskningsledaren.

De åtgärder som anges i 6 § och som samtliga rör åtgärder i verksamhetslokaler får emellertid beslutas av granskningsledaren, eftersom de vanligen måste fattas snabbt och på plats hos den reviderade. Detsamma gäller beslut om försegling enligt 13 §. När granskningsledaren fattat beslutet kan den reviderade dock överklaga beslutet till länsrätten (jfr 29 §). Länsrätten kan också begränsa omfattningen av åtgärden exempelvis till viss tid eller besluta att den skall omprövas efter viss tid. Detta kan t.ex. bli aktuellt vid försegling, en långvarig revision eller beslag av handlingar.

15 §

I de fall där länsrätten normalt skall fatta beslut kan granskningsledaren enligt *första stycket* fatta ett interimistiskt beslut om tvångsåtgärd om det finns en påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrollen undanskaffas eller förstörs innan länsrätten kan fatta sitt beslut. Eftersom ett beslut av länsrätten normalt bör kunna erhållas inom något eller några dygn torde länsrättens beslut endast i undantagsfall inte kunna avvaktas, särskilt som den enskilde vid sabotagerisk vanligtvis inte vet om att en kontroll skall ske. Om beskattningsmyndigheten t.ex. redan utför revision hos den reviderade (med samtycke) och den reviderade uppträder på ett sätt som ger grund för att anta att han håller på att undanskaffa eller förstöra material kan det emellertid finnas skäl att fatta ett interimistiskt beslut om tvångsåtgärd.

Det åligger granskningsledaren att omedelbart underställa länsrätten beslutet. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om åtgärden skall bestå. Den mot vilken åtgärden beslutats skall beredas tillfälle att yttra sig, såvida inte omständigheter som anges i 10 § andra stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) föreligger.

Enligt *andra stycket* skall insamlade uppgifter förstöras om åtgärden inte skall bestå. Att omhändertagna handlingar skall återlämnas får anses följa av allmänna rättsgrundsatser och någon särskild bestämmelse om detta har inte bedömts nödvändig.

16 §

Paragrafen har utformats på det sätt *Lagrådet* föreslagit. Se vidare kommentaren till 3 kap. 13 § TL.

17 §

Se kommentaren till 3 kap. 14 och 14 b §§ TL.

18 §

Paragrafen har utformats på det sätt *Lagrådet* föreslagit. Se vidare kommentaren till 3 kap. 14 a § TL. Angående begreppen tekniska

hjälpmedel och sökbegrepp, se kommentaren till 25 §.

19 §

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Bestämmelsens *första mening* motsvarar i huvudsak 21 § bevissäkringslagen. *Andra meningen* tar sikte på den situationen att granskningen av en handling har påbörjats innan den enskilde begär att den skall undantas. Om beskattningsmyndigheten går med på detta kommer inte något beslut om undantagande att fattas. Även i dessa fall när parterna kommit överens om att en handling eller del av en handling skall undantas skall inte de undantagna uppgifterna återges eller åberopas i skatteutredningen.

20 §

I förvaltningslagen (1986:223) och förvaltningsprocesslagen (1971:291) finns regler om hur beslut skall vara utformade och de gäller även vid beslut om åtgärder enligt denna lag. Till beslutet skall emellertid även fogas uppgift om möjligheterna att undanta handling samt vad som enligt 21-23 §§ gäller vid verkställighet, t.ex. rätten att närvara och att tillkalla ombud eller biträde.

Med uttrycket "den som berörs av beslutet" avses främst den hos vilken åtgärden verkställs och den reviderade när åtgärden verkställs hos den reviderades revisor eller i annan lokal för att söka efter den reviderades räkenskapsmaterial.

21 §

Beslut om åtgärd enligt lagen verkställs av kronofogdemyndigheten. Verkställighet sker på begäran av granskningsledaren. Granskningsledaren får dock verkställa åtgärd i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat.

Beträffande åtgärd som grundar sig på tullagen (1987:1065) har tullmyndighet samma befogenheter som kronofogdemyndighet.

Beslut om åtgärder enligt lagen får verkställas omedelbart, om inte annat följer av beslutet.

Endast när det finns särskilda skäl, t.ex. när åtgärden riktar sig mot en kvällsöppen restaurang, får beslutet verkställas mellan kl. 19.00 och 08.00.

Påbörjas verkställigheten inte inom en månad från den dag då beslutet fattades förfaller beslutet. Bestämmelsen motiveras av att ett beslut om tvångsåtgärder skall grundas på aktuella omständigheter för att få verkställas.

I *fjärde stycket* har i enlighet med *Lagrådets* förslag angivits att ett beslut i fråga om undantagande av handling eller uppgift gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet.

22 §

Den hos vilken ett beslut om åtgärd skall verkställas eller annan som berörs av beslutet, skall, om inte annat har föreskrivits, före verkställandet ha underrättats om beslutet samt beretts tillfälle att själv eller genom

behörig företrädare närvara samt tillkalla ombud eller biträde. Det krävs därvid ingen formell delgivning enligt delgivningslagen (1970:428). Är den hos vilken åtgärden verkställs på annan ort räcker det med att han underrättas om beslutet samt de upplysningar som skall fogas till detta per telefon. Med annan som berörs av beslutet avses t.ex. den reviderade om åtgärden verkställs hos någon annan. Regler om undantag från underrättelseskyldigheten finns i 20 § och i fjärde stycket.

Får myndigheten inte kontakt med den som skall underrättas om beslutet får enligt *andra stycket* beslutet verkställas endast om det finns synnerliga skäl. Sådana skäl kan t.ex. föreligga om den som beslutet skall verkställas hos håller sig gömd eller det är uppenbart att han medvetet gjort sig oanträffbar. Detsamma gäller när någon företrädare för ett företag inte finns att tillgå eller den hos vilken åtgärden skall genomföras uppehåller sig utomlands och inte kan nås under längre tid.

Av *tredje stycket* framgår att verkställigheten inte får påbörjas förrän de som har rätt att närvara haft skälig tid att inställa sig. Detta gäller dock inte om åtgärden därigenom fördröjs i väsentlig omfattning eller om det finns en påtaglig risk att ändamålet med åtgärden annars inte uppnås. Beskattningsmyndigheten bör normalt kunna ge dem som har rätt att närvara någon eller några timmars frist för att inställa sig, men hänsyn bör tas till vad som i det enskilda fallet är rimligt.

Enligt *fjärde stycket* tillämpas inte de nyss nämnda bestämmelserna när en handling skall omhändertas enligt 6 §. Den som berörs av beslutet skall dock underrättas om åtgärden omedelbart efter det att beslutet verkställts.

23 §

Bestämmelsen motsvarar delvis 14 § bevissäkringslagen. Paragrafen har även i syfte att klargöra kronofogdemyndighetens befogenheter kompletterats med regler motsvarande 7 kap. 14 § konkurslagen (1987:672).

24 §

I *första stycket* anges att även förvaringsmaterial får tas med när handlingar omhändertas för granskning på annan plats. Syftet med detta är att handlingarna inte skall förvaras osorterade, utan i den ordning och pärm eller mapp som de förvarats i.

Enligt 3 § avses med handling även sådan framställning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

Bestämmelsen i *andra stycket* har motiverats av att handlingar inte skall kunna undgå läsning. I regel torde granskningsledaren förfoga över eller kunna skaffa fram nödvändig utrustning för att kunna läsa handlingar, t.ex. ADB-utrustning eller utrustning för att kunna läsa handlingar på mikrofische. Inträffar det någon gång att han inte förfogar över sådan utrustning och handlingarna inte kan granskas i verksamhetslokalerna, får även den tekniska utrustningen tas med om det finns synnerliga skäl för detta. Detta krav innebär att det skall vara fråga om mycket speciella situationer och att det inte skall finnas någon rimlig möjlighet för granskningsledaren att på annat sätt ordna med teknisk utrustning. En

allmän utgångspunkt här, liksom vid tillgripande av andra tvångsmedel, är dock att beskattningsmyndigheten skall försöka att minimera skadan för den enskilde. En avvägning måste därför göras mellan behovet av att granskningen görs utanför verksamhetslokalerna och det men den enskilde utsätts för genom att under granskningen bli av med teknisk utrustning (jfr 4 §). Beträffande begreppet tekniskt hjälpmedel, se nedan under 25 §.

Enligt *tredje stycket* skall exemplar av upptagningen lämnas kvar, om granskningsledaren tar med data för automatisk databehandling, t.ex. magnetband eller disketter med bokföring eller andra handlingar (jfr SOU 1992:110 s. 643).

25 §

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Som Lagrådet anför i sitt yttrande bör begreppet tekniskt hjälpmedel ges en vid betydelse. under begreppet bör falla s.k. hårdvara som datorer, terminaler, maskiner för läsning av mikrofische m.m. Hit bör också hänföras s.k. mjukvara dvs. dataoperativsystem, bokföringsprogram, revisionsprogram och andra program som behövs för att granska ett material som finns lagrat på disk eller annat medium som bara kan läsas med hjälp av ADB. Utanför begreppet tekniskt hjälpmedel bör falla "sökbegrepp". Därmed torde förstås att sökfunktionen i ett datorprogram används t.ex. så att en granskare frågar efter alla transaktioner i räkenskapsmaterialet som avser viss person eller visst slag.

Bestämmelserna avser att stärka integritets- och datasäkerhetsskyddet och har i stort hämtats från Datastraffrättsutredningens betänkande, SOU 1992:110 s. 641 ff. Den innehåller en proportionalitetsprincip som utformats med hänsyn till ADB-miljön. Endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp får användas som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Detta får, som Lagrådet påpekat, till resultat att endast de uppgifter som behövs för ändamålet med åtgärden får tas fram. Den i lagrådsremissen föreslagna andra meningen i första stycket är således överflödig. Vidare finns ett absolut förbud mot granskning via telenät, dvs. via modem mellan företagets och myndighetens datorer.

Tekniska hjälpmedel hos den som åtgärden verkställs hos får användas endast om det är nödvändigt. Verkställande myndighet kan t.ex. begära hjälp att få en kopia på visst material, vilken tas fram medan myndighetens tjänsteman är närvarande. Medverkar inte den som åtgärden verkställs hos eller om en noggrannare kontroll måste företas för att tjänstemannen skall kunna förvissa sig om att myndigheten har fått tillgång till allt material som åtgärden avser, får myndigheten dock själv använda den tekniska utrustningen.

Hänvisningen till 2-4 och 6 §§ lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. innebär att Datainspektionen utövar tillsyn över att granskning som sker med automatisk databehandling inte medför otillbörligt intrång i personlig integritet och får meddela föreskrifter i särskilda fall.

26 §

Handlingar och annat som omhändertagits skall återlämnas så snart de inte längre behövs. Att åtgärd inte får pågå längre tid än vad som är nödvändigt följer av proportionalitetsprincipen. Efter det att t.ex. en revision slutförts kan räkenskaper och andra omhändertagna handlingar vanligtvis återlämnas, särskilt om revisionen inte föranlett några anmärkningar. I den mån det finns anledning att anta att vissa handlingar kan få betydelse i bevishänseende vid eftertaxering, annat omprövningsärende eller en följande process i domstol måste dock vissa handlingar kunna kvarhållas.

Bestämmelsen omfattar inte åklagarmyndighets behov av att få tillgång till handling under ett skattebrottmål. I den mån skattemyndigheten inte längre har anledning att kvarhålla handlingen kan emellertid åklagarmyndigheten ta en sådan handling i beslag enligt rättegångsbalken.

Enligt *andra stycket* fattas ett beslut om återlämnande av handlingar av granskningsledaren. Beslutet kan, enligt 29 §, överklagas till länsrätten.

27 §

När ett beslut om åtgärd verkställts skall ett verkställighetsbevis utfärdas (jfr 24 § bevissäkringslagen) och tillställas den hos vilken åtgärden genomförts eller annan som berörs av åtgärden. Har t.ex. bokföring omhändertagits hos en företagsrevisor skall både revisorn och den vars handlingar omhändertagits ha ett sådant bevis. Förutom uppgifter om när och var åtgärden verkställts, skall beviset innehålla uppgifter om vilka som var närvarande samt annat av betydelse som förekommit vid verkställandet. Med annat av betydelse avses t.ex. om det varit nödvändigt att bryta lås eller annars företa något som orsakat skada på egendom. Har den hos vilken åtgärden verkställts framfört invändningar eller försökt att hindra verkställigheten bör detta också noteras.

Om handlingar endast hämtats vid ett visst tillfälle torde det inte vålla några problem att notera dessa uppgifter. Pågår en revision efter beslut enligt 6 § under flera månader är inte avsikten att varje person som funnits i lokalerna skall noteras. Förutom vad som förekommit vid det första besöket bör viktigare händelser noteras i form av en enklare dagbok.

Om handlingar omhändertagits skall beviset innehålla en förteckning över dessa. Detta kan t.ex. om det är fråga om ett antal pärmar med räkenskapsmaterial ske genom en anteckning om antalet pärmar, vad de innehåller och eventuella andra uppgifter som beskriver materialet.

28 §

Paragrafen motsvarar forumbestämmelsen i 26 § bevissäkringslagen.

29 §

Den enskildes möjligheter att överklaga granskningsledarens beslut har samlats i *första stycket*. Bestämmelsen motsvarar delar av 14 § andra stycket och 25 § andra stycket i lagrådsremissens lagförslag.

Om en åtgärd hävs helt eller delvis, skall handlingar som omhänder-

tagits återställas. Länsrätten får även enligt *andra stycket* besluta att insamlade uppgifter skall förstöras om rätten ändrar ett beslut enligt 6 § helt eller delvis. Det kan t.ex. vara fråga om fotokopierat material, kopior av ADB-handlingar och skattemyndighetens anteckningar som innehåller uppgifter från sådant material.

30 §

Paragrafen har tillkommit med anledning av *Lagrådets* yttrande för att klargöra att det allmänna får överklaga länsrättens beslut enligt lagen (se avsnitt 5.6.1). Visserligen torde redan av allmänna principer följa att det allmänna har rätt att överklaga t.ex. länsrättens beslut att bifalla en begäran om undantagande av handlingar. Mer oklart är om det föreligger en överklaganderätt för det allmänna i fråga om beslut som underställts länsrättens prövning enligt 15 §. Det är således befogat med en regel för att klargöra att en sådan överklaganderätt föreligger.

Med det allmänna avses den myndighet eller person som får överklaga skatte- eller avgiftsbeslut enligt de materiella författningarna t. ex. skattemyndighet eller i förekommande fall allmänt ombud. Överklagandemöjligheten har således inte knutits till granskningsledaren som sådan.

I *andra stycket* hänvisas till bestämmelserna i 6 kap. 15-17 §§ taxeringslagen (1990:324) om företrädare för det allmänna beträffande skatt eller avgift som tas ut enligt vissa av de i 1 § första stycket angivna lagarna. RSV är således ensam behörig att föra talan i Regeringsrätten i mål enligt dessa lagar.

31 §

Paragrafen anger att bestämmelserna i utsökningsbalken om talan mot utmätning i allmänhet skall tillämpas i fråga om överklagande av kronofogdemyndighetens beslut eller åtgärd enligt lagen. Av detta följer bl.a. att tingsrätt som första instans har att pröva verkställighetsfrågorna.

11.2 Taxeringslagen

3 kap.

5 §

Paragrafens *första stycke* har förtydligats så att det klart framgår att den också gäller den som kan antas vara skattskyldig. Stycket har dessutom kompletterats med en bestämmelse om att skattemyndigheten får förelägga den skattskyldige eller den som kan antas vara skattskyldig att lämna över en kopia av en handling i stället för en originalhandling.

I praktiken torde det ofta vara smidigare för den förelagde att tillhandahålla en kopia i stället för att behöva skicka orginalhandlingen eller att vid ett personligt besök visa upp handlingen. För skattemyndigheten kan det också i många fall vara en fördel att slippa ta hand om originalhandlingar.

Exemplifieringen av handlingar som får granskas enligt tidigare andra stycket har tagits bort. Någon ändring i sak är inte åsyftad.

6 §

Paragrafen har upphävts. Regler om handlingar och uppgifter som skall undantas från föreläggande att visa upp handling eller lämna uppgift föreslås i 3 kap. 13 §.

8 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om taxeringsrevision. Taxeringsrevision kan i fortsättningen endast ske för kontroll av att egen deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter har fullgjorts. Den förutvarande bestämmelsens andra och tredje stycken - som innehöll regler om revision hos tredjeman m.m. - har utmönstrats.

Taxeringsrevision får ske hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldiga och den som är eller kan antas vara skyldig att föra räkenskaper samt annan juridisk person än dödsbo. Andra deklarations- eller uppgiftsskyldiga omfattas inte längre av taxeringsrevisionsinstitutet. De kan emellertid föreläggas att lämna uppgifter eller handlingar enligt 5 §. Förbudet mot att göra revision hos myndigheter har tagits bort (se avsnitt 5.3.2).

Den omständigheten att någon inte avlämnat deklaration eller uppgifter utgör inte något hinder mot revision, men bestämmelsen fordrar att den uppgiftsskyldige skall ha hunnit fullgöra skyldigheten på ett riktigt sätt innan revision inleds. Det innebär att en revision enligt huvudregeln inte får påbörjas förrän självdeklarationen skall vara avlämnad (2 kap. 28 § LSK) eller den tidpunkt då beviljat anstånd enligt bestämmelserna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter löpt ut. Obligatoriska kontrolluppgifter skall lämnas senast den 31 januari under taxeringsåret (3 kap. 58 § LSK). En kontrolluppgiftsrevision kan således påbörjas först därefter. Vid revision av uppgiftsskyldighet efter föreläggande skall tiden för fullgörande enligt föreläggandet ha löpt ut.

Ett undantag från denna regel finns i *andra stycket*. En revision får påbörjas även innan deklaration skall avlämnas, om revisionen kan antas bli omfattande och det beskattningsår som skall kontrolleras har gått ut. I praktiken blir regeln tillämplig vid revision av stora företag som kräver en hel del förarbete innan skattemyndigheten kan börja granska bokföringen. Det fordras dock att revisionen bedrivs på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar boksluts- eller deklarationsarbetet. De handlingar som behövs för detta arbete får således inte omhändertas eller på annat sätt göras oåtkomliga (jfr 10 §).

9 §

Enligt det nya *första stycket* skall ett beslut om taxeringsrevision överlämnas till den reviderade innan revisionen verkställs. Stycket innehåller också bestämmelser om vad ett beslut om taxeringsrevision

skall innehålla. Beslutet skall innehålla uppgifter om ändamålet med revisionen t.ex. om det är fråga om en kontrolluppgiftsrevision eller vilka skatter som skall kontrolleras. Beslutet skall även innehålla uppgift om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 13 och 14 §§.

10 §

I paragrafens *första stycke* ges den centrala regeln att en revision skall bedrivas i samverkan med den som revideras och göras på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. Revisioner som enbart sker med stöd av taxeringslagen skall alltid bedrivas i samverkan med den reviderade. Endast om åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen eller om vite aktualiseras kan samverkansförfarandet frångås och åtgärder vidtas under de förutsättningar som anges i den lagen. Angående *Lagrådets* synpunkter på utformningen av första stycket se avsnitt 5.3.3.

Både den reviderade och revisorn har mycket att vinna på att revisionen bedrivs under samverkan. Revisorn och den reviderade bör därför planera revisionens genomförande med hänsyn till båda parters önskemål.

I bestämmelsens *andra och tredje stycken*, liksom i 11 och 12 §§, ges några allmänna riktlinjer för hur en revision skall bedrivas. Reglerna utgör ramar för parternas befogenheter och åligganden. Att mer i detalj reglera förfarandet är inte lämpligt då förhållandena kan skifta avsevärt i praktiken och då revisorn och den reviderade måste ha möjlighet att inom samverkansförfarandet komma fram till en lämplig ordning för revisionens genomförande under hänsynstagande till omständigheterna i det enskilda fallet. Reglerna har en dubbel betydelse då de genom att ange ramarna för taxeringsrevisioner kan tjäna till ledning för om tvångsåtgärder skall tillgripas.

De olägenheter som skattemyndigheterna ibland noterat genom att det kan ta veckor att få fram handlingar eller upplysningar som normalt bör kunna tas fram omedelbart eller under några dagar, beror ofta på att den reviderade inte avsatt tillräckliga resurser för revisionen. Generellt sett utgör inte bristande resurser ett godtagbart skäl för att inte medverka i erforderlig omfattning. Det kan inte helt undvikas att en revision innebär visst besvär och vissa kostnader för den reviderade. På samma sätt som det är en medborgerlig skyldighet att lämna uppgifter till ledning för beskattningen är den enskilde skyldig att i skälig omfattning medverka vid kontroll av dessa uppgifter. Samtidigt är det viktigt att revisorn uppträder korrekt och ställer rimliga krav på den reviderade innan tvångsåtgärder övervägs.

Revisionen får enligt *andra stycket* ske hos den reviderade om han medger det. Eftersom det är skattemyndigheten som tar initiativet och som vet vad en revision normalt kräver för åtgärder är det naturligt att myndigheten tar ställning till om revisionen behöver bedrivas i den reviderades lokaler och, om myndigheten anser att så bör ske, föreslår den reviderade detta och inhämtar hans medgivande.

Om den reviderade efter hand ändrar inställning till att revisionen sker i verksamhetslokalerna men skattemyndigheten ändå bedömer det

nödvändigt att revisionen sker där innebär det att revisionen inte längre sker under samverkan. För att revisionen skall få fortsätta i verksamhetslokalerna krävs därför ett beslut enligt 5 § tvångsåtgärdslagen.

När det gäller revision av större företag är det uppenbart att revisionen måste genomföras i verksamhetslokalerna. När det gäller små företag med blygsam omfattning är det däremot knappast önskvärt att revisionen sker hos den reviderade. Ibland kan det även vara så att endast vissa delar av revisionen behöver göras i verksamhetslokalerna. Granskning av bokföring behöver t.ex. inte alltid ske i verksamhetslokaler medan inventering av kassa och granskning av inventarier och lager normalt måste ske där.

I vissa fall kan den reviderade ha ett intresse av att granskningen utförs i hans lokaler, trots att revisorn inte har föreslagit det. Det kan t.ex. gälla känsliga handlingar som den reviderade inte vill undanta från revisionen eller som inte kan undantas, men som han anser ändå inte bör lämna verksamhetslokalerna, t.ex. ADB-lagrad information.

Om den reviderade begär att revisionen utförs i verksamhetslokalerna skall denna begäran efterkommas om revisionen kan göras där utan betydande svårigheter. Sådana svårigheter kan t.ex. uppstå om granskning i lokalerna medför ett omfattande resande för revisorerna, om den reviderade uppträder hotfullt eller på annat sätt stör granskningsarbetet eller om granskningsarbetet inte kan bedrivas på ett ändamålsenligt sätt i verksamhetslokalerna. Lokalerna kan vara trånga, kalla, bullriga etc.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om kvitto vid utlämnande av handlingar har endast ändrats redaktionellt i förhållande till nuvarande lydelse av sista meningen i andra stycket.

11 §

Paragrafen innehåller regler om vad som får granskas vid revisionen. I *första stycket* har paragrafen kompletterats med en hänvisning till den nya bestämmelsen i 13 § om handlingar och uppgifter som skall undantas från revision.

Alla handlingar som rör den reviderades verksamhet får normalt granskas vid revisionen, om de inte skall undantas enligt 13 §. Vid kontroll av att ett föreläggande fullgjorts eller vid en partiell revision behöver dock endast viss del av handlingarna granskas.

Den nuvarande bestämmelsen om kontroll av löpande beskattningsårs räkenskaper och handlingar har tagits bort. Det är en följd av att ändamålet med revisionen enligt 8 § renodlats - revision får ske endast för kontroll av att deklarations- och uppgiftsskyldighet fullgjorts. Endast sådana handlingar som behövs för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts får omfattas av revisionen. Det löpande beskattningsårets handlingar omfattas i den utsträckning de behövs vid revisionen av det tidigare beskattningsåret, dvs. har någon relevans vid denna revision. Det kan t.ex. vara fallet vad avser årsskiftesfakturering, inventarie- och lagerkontroll m.m. Att revision inte får ske av löpande beskattningsår innebär således en begränsning av målet med revisionen snarare än medlen för denna (se avsnitt 5.3.1).

Andra stycket (förutvarande sista stycket) har dels ändrats språkligt så att det klarare framgår av lagtexten att inventering är en del av revisionen och att även korttidsinventarier får inventeras, dels tillförts en bestämmelse om besiktning av lokaler och byggnader som används i verksamheten. I praktiken torde revisionsbestämmelserna redan tillämpas på detta sätt.

12 §

Första stycket innehåller bestämmelser om den reviderades skyldigheter vid revision. En allmän regel ges om att den reviderade skall tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar samt den hjälp som behövs för revisionen. I detta ligger att den reviderade skall fullgöra sina skyldigheter inom rimlig tid. Det är svårt att generellt ange vilka tidsfrister som är rimliga. En allmän utgångspunkt bör dock vara att revisorerna skall ha möjlighet att bedriva revisionen tämligen skyndsamt och i ett sammanhang. Endast om den reviderade har mer beaktansvärda skäl för att få mer än en kortare respit bör detta beaktas utan att det ses som tredska (jfr vad som sagts under kommentaren till 10 § om bristande resurser).

Vid inventering är det ofta nödvändigt för revisorn att få tillträde till de utrymmen som används i verksamheten. En arbetsplats för revisorn eller revisorerna behövs när revisionen får genomföras i den reviderades lokaler. Behovet av en arbetsplats och möjligheterna att tillhandahålla en sådan varierar avsevärt, behovet kan avse alltifrån ett skrivbord i ett mindre kontor till flera rum vid revision av stora företag.

Även vid granskningen av ADB-lagrat material enligt *andra stycket* är utgångspunkten att granskningen skall bedrivas i samverkan med den reviderade. Således kan revisorn och den reviderade komma överens om granskning genom frågesystem via terminal, att ADB-revisor får direkt tillgång till terminal, att visst material skall kopieras, att både terminal och kopia av upptagningen används etc. Om den reviderade påkallar det, skall revisionen emellertid endast omfatta en kopia. Tillförlitligheten av denna kopia måste dock kunna kontrolleras, t.ex. genom att kopian tas fram tillsammans med ADB-revisor eller att man stämmer av innehållet på kopian mot upptagningen i företagets ADB-system. Även i detta fall bör de praktiska problemen lösas i samråd. Datainspektionen kan enligt lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. också meddela föreskrifter som tar hänsyn till den tekniska utvecklingen och de praktiska problem som kan uppstå. Ett förfarande som t.ex. inte regleras av lagstiftningen är att den reviderade låter skattemyndigheten provköra datasystemet för att kontrollera tillförlitligheten t.ex. genom att mata in ett antal uppgifter avseende löner och löneförmåner för att se hur uppgifterna behandlas. Om skattemyndigheten ser att systemet behandlar uppgifterna på ett tillförlitligt sätt kan det, i förhållande till vad en mer fullständig kontroll hade medfört, spara besvär och kostnader för båda parter.

Om de praktiska problemen med revision av ADB-upptagningar inte lösas i samråd kan tvångsmedelsanvändning bli aktuell. För att inte

behöva driva fram en tvångsmedelsanvändning, kan den reviderade begära att länsrätten prövar frågan enligt 14 §.

Tredje stycket, som utformats på det sätt *Lagrådet* föreslagit, innehåller ett förbud mot granskning via telenät och proportionalitetsregler. Vid granskning av upptagning som avses i andra stycket får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Detta innebär att endast uppgifter som behövs för detta ändamål får aktivt eftersökas. Angående begreppen tekniskt hjälpmedel och sökbegrepp se kommentaren till 25 § tvångsåtgärdslagen.

12 a §

I *första stycket* anges att en revision inte får pågå längre tid än nödvändigt och att handlingarna skall återlämnas till den reviderade så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats. Om en handling behövs i bevishänseende kan den i vissa fall tas om hand enligt tvångsåtgärdslagen. Vid misstanke om brott kan handlingen beslagtas enligt rättegångsbalken.

Av *andra stycket*, som motsvarar tidigare 14 § framgår att skattemyndigheten snarast skall lämna meddelande om resultatet av revisionen till den reviderade i de delar som rör honom. Detta sker enklast genom att den reviderade får en kopia av revisionspromemorian i aktuella delar.

13 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om handlingar som får undantas från föreläggande och revision. Den har utformats enligt *Lagrådets* förslag.

Vid taxeringsrevision är utgångspunkten att alla handlingar i verksamheten får granskas. Den enskilde har dock rätt att undanta sådana handlingar som omfattas av paragrafen.

Skälen för de olika undantagen har redovisats i allmänmotiveringen (avsnitt 5.5). Här skall endast några kompletterande synpunkter ges. Undantaget i *första stycket 1* för handlingar som inte får granskas enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken avser huvudsakligen sådant som anförtrotts advokater, läkare m.fl. i deras yrkesutövning eller som de i samband därmed erfarit. Undantaget har samma omfattning som i rättegångsbalken.

I *första stycket 2* undantas även handlingar med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom. Genom att handlingarnas skyddsintresse satts i förgrunden har markerats att en allmän relevansprövning av de handlingar som får granskas inte skall ske. Som handlingar med ett betydande skyddsintresse har i allmänmotiveringen särskilt nämnts handlingar innehållande vissa råd i skatterättsliga angelägenheter, företagshemligheter eller uppgifter hos sådana yrkesgrupper som inte omfattas av första stycket 1, men som har likartade arbetsuppgifter, t.ex. andra jurister än advokater, revisorer, skatterådgivare m.fl. Även mer personliga uppgifter kan i undantagsfall ha ett sådant skyddsintresse att de skall kunna undantas granskningen.

Det kan röra sig om uppgifter om egna eller anställdas personliga förhållanden eller om uppgifter som annars har en personlig karaktär och vars röjande skulle kunna medföra obehagliga konsekvenser för den som har uppgifterna eller den uppgifterna rör.

Vid bedömningen av om handlingar får undantas krävs enligt *andra stycket* att handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Vid denna bedömning är det, särskilt om skyddsintresset är markerat, angeläget att den enskildes önskemål beaktas så långt det är möjligt. Skyddsintresset kan i många fall tillgodoses genom att nödvändiga uppgifter lämnas i annan handling eller muntligen. Länsrätten kan även besluta att lämna ut endast en del av handlingen.

14 §

Om den enskilde förelagts att lämna uppgift eller visa upp handling och han anser att den bör undantas från föreläggandet skall han, enligt *första stycket*, omedelbart översända den begärda handlingen eller uppgiften till länsrätten tillsammans med en skriftlig begäran om befrielse från föreläggandet.

Om en handling begärs undantagen från revision skall handlingen, enligt *andra stycket*, förseglas och ställas till länsrättens förfogande för prövning, på samma sätt som i dag sker vid sådan begäran enligt bevissäkringslagen. Någon möjlighet att underlåta detta finns till skillnad mot bevissäkringslagens regler inte.

På samma sätt som för närvarande gäller enligt 20 § bevissäkringslagen skall länsrätten, enligt *tredje stycket*, pröva frågan om undantagande utan dröjsmål.

14 a §

I *första stycket* finns en särskild regel om hur handling, som endast kan uppfattas med tekniskt hjälpmedel, t.ex. en ADB-lagrad handling, skall tillhandahållas i målet. Den kan t.ex. tillhandahållas i utskrift, genom kopia av upptagningen eller genom att länsrätten får teknisk hjälp med att ta del av handlingen. Regeln innebär således att länsrätten får överväga hur man lämpligen bör förfara.

Begränsningar i revisorns rätt att själv använda sig av tekniska hjälpmedel för att uppgift som skall undantas från granskning inte skall komma till revisorns kännedom får, enligt *andra stycket* beslutas av länsrätten.

14 b §

När allmänna domstolar prövar frågor om editionsföreläggande sker det ofta utan att domstolen har tillgång till de handlingar som är aktuella. Förhållandena är inte helt jämförbara, men det kan i vissa fall förekomma att länsrätten inte behöver tillgång till en handling eller i vart fall inte till alla handlingar som begärs undantagna. Anser den enskilde att innehållet i en handling har sådan karaktär att han skulle föredra att inte ens domstolen tar del av det kan han därför, enligt *första stycket*, begära att rätten inte granskar handlingen. Finner rätten då att granskning av

handlingen inte är nödvändig kan domstolen avgöra målet utan att bryta förseglingen eller ta del av den översända handlingen. Det kan t.ex. gälla en principiell fråga, där även revisorn har en tämligen god bild av vad handlingen innehåller för typ av information.

När det gäller fråga om handlingar får granskas på grund av bestämmelser i grundlag lämnar 13 § första stycket 2 utrymme för en sådan prövning. Om det däremot är fråga om en handling överhuvud omfattas av kontrollen - en reviderad kan t.ex. hävda att en handling inte rör verksamheten - skall frågan enligt *andra stycket* uttryckligen handläggas på samma sätt som en begäran om undantagande på annan grund.

14 c §

Motsvarande bestämmelse finns i 19 § tvångsåtgärdslagen. Regeln har samma betydelse vid skatteutredningar där tvångsåtgärder inte är aktuella.

6 kap.

10 §

Paragrafen har ändrats så att länsrättens beslut avseende undantagande av handling enligt 3 kap. 13 och 14 §§ och föreläggande enligt 3 kap. 5 § kan överklagas till högre instans enligt de ordinära reglerna i förvaltningsprocesslagen, dvs. till kammarrätten och, om prövningstillstånd erhålls, till Regeringsrätten. Skattemyndigheten kan överklaga länsrättens beslut. Att RSV är ensam behörig att föra talan i Regeringsrätten följer av 6 kap. 15 § andra stycket.

11.3 Lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

4 §

I paragrafen anges de villkor som måste vara uppfyllda för att ett beslut om betalningssäkring skall få fattas. Motiven till den föreslagna ändringen framgår av avsnitt 8.1. Enligt *första stycket* får beslut om betalningssäkring fattas om det finns en påtaglig risk för att en gäldenär försöker undandra sig att betala en fordran. Det skall således vara fråga om betalningsovilja eller s.k. betalningssabotage. En indikation på att gäldenären inte kommer att betala fordringen är att han tidigare visat betalningsovilja eller försökt undgå sina betalningsförpliktelser. Gäldenärens underlåtenhet att deklarera eller fullgöra sin betalningsskyldighet på annat sätt talar många gånger för betalningsovilja. Särskilt gäller detta om förhållandena tyder på att han medvetet har försökt att undgå beskattning för viss inkomst eller förmögenhet. Gäldenärens sätt att sköta sin bokföring eller annan anteckningsskyldighet kan vara av betydelse för riskbedömningen. Något direkt s.k. betalningssabotage från gäldenärens sida behöver inte vara för handen för att risk i lagrummets mening skall föreligga.

7 §
Ändringen i *första stycket* innebär att förlängning av tidsfristen endast kan göras med tre månader i taget. Normalt torde det vara svårare att motivera en förlängning ju längre tid som gått sedan åtgärden beslutades, såvida det inte är gäldenären som är orsak till att utredningen drar ut på tiden. Se vidare avsnitt 8.3.

12 §
Ändringarna i *andra stycket* hänger samman med att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkring tagits bort (se avsnitt 8.2). I en ny andra mening anges att verkan av utmätning av egendom är densamma vid betalningssäkring och kvarstad och att bestämmelserna i 16 kap. 15 § utsökningsbalken är tillämpliga.

16 §
Ändringen hänger samman med att bevsissäkringslagen har upphävts. Bestämmelser om granskningsledare finns nu i den nya lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

21 §
Av ändringen i *andra stycket* följer att all förmögenhetsskada skall ersättas oberoende av skadans storlek. Motiven till förslaget framgår av avsnitt 8.4. Den skadelidande måste visa att skada uppstått och hur stor skadan är. Skadeståndstalan förs hos allmän domstol.

När det gäller ersättning för processkostnader skall bestämmelserna i lagen om ersättning i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämpas. Innebörden av dessa bestämmelser framgår av avsnitt 7.

11.4 Uppbördslagen

49 § 2 mom.
I *andra stycket* har lagts till en uttrycklig föreskrift om att säkerhet skall ha formen av bankgaranti eller något annat borgensåtagande. Motiven till bestämmelsen har utvecklats i avsnitt 6.2.

Tredje stycket är nytt och innehåller bestämmelser om ersättning för kostnader för ställd säkerhet (avsnitt 6.3). Ersättning utgår om den skattskyldige vinner helt eller delvis bifall till sitt yrkande i omprövningsärendet eller skattemålet. Genom att säkerhet skall bestå av bankgaranti eller annat borgensåtagande torde kostnaden vara lätt att beräkna. I de flesta fall kommer denna att utgöras av bankens avgift för utfärdande av en bankgaranti.

Ersättningen skall jämkas om den skattskyldige vinner bifall till endast del av yrkandet, varvid en proportionering av kostnaden skall göras. Vidare skall ersättningen jämkas, eventuellt till noll, om det skulle vara oskäligt att utge full ersättning. Här avses bl.a. den situationen att en skattskyldig medverkat till att skattemyndigheten gjort en felbedömning av en skattefordrans storlek eller att en skattefordran hänför sig till annat

beskattningsår eller liknande.

När det gäller förfarandet skall bestämmelserna i 6-11 §§ lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämpas. Innebörden av dessa bestämmelser framgår av avsnitt 7.

78 §

1 mom.

Bestämmelsen om revision i tredje stycket har flyttats till nya 2 b mom.

2 mom.

Bestämmelsen har utformats efter mönster från 3 kap. 5 § TL. En möjlighet till undantagande av handling eller uppgift från föreläggande har införts.

2 a mom.

En motsvarighet till taxeringslagens taxeringsbesök har införts i uppbördslagen (jfr 3 kap. 7 § TL). I förhållande till lagrådsremissen har bestämmelsen fått en utformning som närmare knyter an till taxeringslagens regler.

2 b mom.

Revisionsbestämmelsen i tredje stycket i 1 mom. har flyttats hit. Bestämmelsen har även ändrats på sätt att det uttryckligen anges att revision även kan ske hos den som kan antas vara arbetsgivare (jfr 3 kap. 8 § TL).

102 §

I paragrafen föreskrivs om möjligheterna att överklaga länsrättens beslut om preliminär taxering, jämkning av preliminär skatt, verkställande av skatteavdrag och anstånd med att betala skatt (se vidare under 6.4). Länsrättens beslut får överklagas till kammarrätten, men prövningstillstånd krävs för att få målet prövat i kammarrätten. För beslut med anledning av en begäran enligt 44 § om besked angående skyldigheten att verkställa skatteavdrag krävs dock inte prövningstillstånd.

11.5 Lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

3 §

Paragrafen reglerar förutsättningarna för rätt till ersättning. Förutvarande *andra stycket* har flyttats till 4 §.

I paragrafen har ställts upp tre alternativa förutsättningar för att en framställning om ersättning skall beviljas. Den första förutsättningen, att den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden, tar främst sikte på omprövningsärenden hos skattemyndighet och dylika ärenden hos andra förvaltningsmyndigheter samt mål hos domstol. Har yrkandena helt eller delvis bifallits föreligger i princip en rätt till ersättning, dock under förutsättning att det inte är fråga om kostnader

som anges i 4 § eller att det finns grund för jämkning enligt 5 §. Om den skattskyldige inte får bifall till sitt yrkande i sak och överklagar såväl det beslutet som beslutet om kostnadsersättning, avgörs frågan om rätt till ersättning efter vad saken får för utgång i den högre instansen. Bestämmelsen omfattar även fråga om ersättning i mål om betalningssäkring, där beslut om betalningssäkring meddelats för en fordran som inte är fastställd och fordringen senare inte blir slutgiltigt fastställd eller fastställs slutligt till ett väsentligt lägre belopp än det som har betalningssäkrats (jfr 21 § betalningssäkringslagen).

När det gäller den andra ersättningsmöjligheten, nämligen att ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen avses främst prejudikatmål eller liknande ärenden eller mål. I det senare fallet kan det vara fråga om s.k. pilotfall som prövats av domstol, men av olika skäl inte drivits ända upp i högsta instans. I sådana fall kan det ändå vara befogat att lämna ersättning för gjorda rättsutredningar eller dylikt i den mån kostnaderna är hänförliga till prejudikatfrågan.

Den tredje och sista alternativa möjligheten är att det finns synnerliga skäl för ersättning. Det kan avse sådana fall där den skattskyldige inte fått bifall till sina yrkanden och ärendet eller målet inte heller kan anses vara av betydelse för rättstillämpningen, men där processen på grund av myndighetens agerande blivit onödigt omfattande eller komplicerad. Vidare kan det vara fråga om ett skatterevisionsärende, i vilket skattemyndigheten har orsakat den reviderade större kostnader än nödvändigt. Det måste dock vara fråga om sådana extraordinära fall där man i efterhand kan konstatera att utredningen eller skatterevisionen utan den skattskyldiges eller reviderades förskyllan gått för långt eller där man i vart fall kan konstatera att kraven på den skattskyldige eller reviderade varit oproportionerligt stora. Synnerliga skäl kan även anses föreligga enbart med beaktande av målets beskaffenhet i förhållande till den skattskyldiges personliga förhållanden. Dessa fall måste dock bedömas med stor restriktivitet.

Utöver att något av de tre nämnda revisiten skall vara uppfyllda krävs också att den skattskyldige skäligen har behövt ombud, biträde etc. för att ta till vara sin rätt. Det skall med andra ord förelegat ett verkligt behov av sakkunnig hjälp. Här avses i första hand objektiva omständigheter, men även subjektiva omständigheter kan i vissa fall vägas in. Till de objektiva förutsättningarna hör främst sakens beskaffenhet, dvs. hur svår den skatterättsliga problemställningen är. Subjektiva omständigheter som kan vägas mot skattefrågans beskaffenhet är frågan om den skatteskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet och liknande förhållanden. Som nämnts under avsnitt 7.3 skall ersättning inte ges till en skattskyldig som av bekvämlighetsskäl låter ett juridiskt ombud föra talan. Ärenden och mål av enklare beskaffenhet eller där myndigheten i tillräcklig utsträckning redovisat gällande rätt och sakomständigheter bör således falla utanför ersättningsfallen. Vidare bör man kunna ställa högre krav på personer som driver någon form av näringsverksamhet beträffande uppgifter som de till följd av detta kan antas ha större insikt i än skattskyldiga i allmänhet. Skälighetsbedömningen innefattar även, i likhet

med vad som gäller för närvarande, kostnadernas storlek. Det förhållandet att den skattskyldige behövt hjälp i tvisten medför inte att han skall beviljas ersättning för högre kostnader än vad som skäligen varit påkallade. Viss ledning bör härvid kunna hämtas från vad som gäller i fråga om ersättning till biträde m.fl. i rättshjälpsärenden.

4 §

Paragrafen innehåller numera de begränsningar i ersättningsrätten som tidigare återfanns i 3 § andra stycket och avser sådana kostnader som den skattskyldige är skyldig att själv svara för under skatteutredningar eller andra liknande utredningar för fastställande av skatt, tull eller avgift. Liksom tidigare ersätts inte den skattskyldiges eller hans ställföreträdares arbete. Detta gäller även för kostnader för arbete som utförts av den skattskyldiges anställda.

5 §

Paragrafen har justerats i enlighet med *Lagrådets* förslag. I paragrafen har införts bestämmelser om jämkning. Bifalls ett yrkande endast delvis får, enligt ett nytt *andra stycke*, ersättningen jämkas, varvid hänsyn får tas till hur stor del av kostnaderna som belöper på vardera delen. Man får därvid söka göra en lämplig avvägning av vad som i det enskilda fallet är rimligt. Om den partiella framgången dessutom beror av att hänsyn tagits till sådant som den skattskyldige själv bort tillhandahålla under skatteutredningen (se 4 §) kan ersättningen ytterligare reduceras på denna grund. Jämkning skall inte ske om den tappade delen är av endast ringa betydelse. Härvid avses det beloppsmässiga förhållandet. Jämkning skall normalt inte heller ske i den mån ersättning kan medges med stöd av 3 § första stycket 2, dvs. i prejudikatfallen. I sådana fall bör jämkning som beror på att den skattskyldige endast delvis vinner bifall till sin talan kunna komma i fråga, om den del av målet som förloras inte gäller prejudikatfrågan. I fall som avses i 3 § första stycket 3, dvs. om det finns synnerliga skäl utges ersättningen efter särskilda grunder som i sig torde utesluta jämkning.

Enligt ett nytt *tredje stycke* kan ersättningen också jämkas om den skattskyldige eller hans ombud varit försumlig eller orsakat att processen blivit mer omfattande än nödvändigt. Det kan t.ex. vara fallet när han under ärendets eller målets gång i onödan tillfört nya omständigheter, utnyttjat möjligheten att komma med nya yrkanden eller dylikt och på så sätt orsakat ökad skriftväxling eller t.o.m. nödvändiggjort en muntlig förhandling, som annars inte hade behövts.

7 §

Paragrafen behandlar frågor om forum och tid för framställning om ersättning. Varje instans som avgör ett ärende eller mål om skatt, där kostnader uppkommit, skall numera själv ta ställning till om och i vilken omfattning ersättning skall medges. Det innebär att skattemyndigheten prövar frågan om kostnader som uppkommit i ett ärende hos myndigheten och förvaltningsdomstol resp. allmän domstol vid mål om skatt

i resp. domstol.

För att uppnå god arbetseffektivitet är det rimligt att kräva att skattskyldig som vill ha ersättning begär detta innan ärendet eller målet avgörs. I *andra meningen* har därför intagits en bestämmelse om detta. Har den skattskyldige aviserat att han avser att begära ersättning bör han därför, innan ärendet eller målet avgörs, beredas tillfälle att komma in med en kostnadsräkning. Ersättningsbeslutet skall meddelas i samband med att myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet i övrigt.

8 §

Paragrafen har upphävts. De bestämmelser den reglerade återfinns nu i 7 §.

9 §

Paragrafen har justerats med hänsyn till att den numera även avser ärenden om skatt hos förvaltningsmyndighet.

10 §

Eftersom även förvaltningsmyndighet skall fatta beslut om ersättning fordras en regel om möjlighet att överklaga ett sådant beslut. Ersättningsärendet skall då överklagas till länsrätten i det län där myndigheten är belägen. Beträffande förvaltningsdomstolar överklagas länsrätts beslut i vanlig ordning till kammarrätt osv. Även allmänna domstolar kan fatta beslut om ersättning. Tingsrätt fungerar som beskattningsmyndighet i arvs- och gåvoskattemål. Ersättningsbeslut överklagas då till hovrätten, dvs. i samma ordning som dessa skattemål.

Paragrafen innehöll tidigare bestämmelser om domstols handläggning av yrkande om ersättning för kostnader hänförliga till ärende hos förvaltningsmyndighet. Eftersom förvaltningsmyndigheten numera själv skall pröva ersättningsfrågan behövs ingen sådan reglering. Bestämmelserna har därför slopats.

11 §

Paragrafens *första stycke* har justerats så att det även avser ärenden om skatt hos förvaltningsmyndighet. I förhållande till Lagrådsremissen har begränsningen till överklagande av skattskyldig slopats.

I *andra stycket* har införts en bestämmelse om att den myndighet eller det allmänna ombud, som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till, även får överklaga ersättningsbeslutet. Överklagande skall därvid ske inom samma tid som gäller för sakfrågan i målet. Dock får denna tid inte överstiga två månader från det att beslutet meddelades. I förhållande till lagrådsremissen har tiden för överklagande modifierats.

Ett beslut om kostnadsersättning skall, för att kunna prövas, överklagas särskilt.

Övergångsbestämmelser

Övergångsbestämmelserna har utformats i enlighet med *Lagrådets*

förslag. Äldre bestämmelser skall tillämpas i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. Med anhängiggörande avses i detta sammanhang även det förhållandet att ett ärende omprövas, revision påbörjas etc. på initiativ av förvaltningsmyndighet.

11.6 Förmånsrättslagen

8 §

Andra meningen har upphävts. Betalningssäkring ger inte längre förmånsrätt i den egendom som har tagits i anspråk.

9 §

Paragrafen reglerar det inbördes förhållandet mellan förmånsrätterna.

Femte stycket har upphävts till följd av att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkrade fordringar slopas.

11.7 Lagen om sjömansskatt

19 §

Tredje stycket har ändrats med utgångspunkt i ändringarna i 3 kap. 5 § TL samt tillfogats en hänvisning till samma lags regler om handling eller uppgift som skall undantas.

Fjärde stycket tas bort. Innehållet återfinns efter konsekvensändringar i 19 c §.

19 a §

Paragrafen hänvisar till 3 kap. 16 § TL.

19 b §

I bestämmelsen införs en motsvarighet till taxeringslagens taxeringsbesök (3 kap. 7 § TL). Bestämmelsen har i förhållande till lagrådsremissen fått en utformning som närmare knyter an till taxeringslagens regler.

19 c §

Revisionsbestämmelsen i nuvarande 19 § fjärde stycket har efter språkliga justeringar flyttats hit.

11.8 Mervärdesskattelagen

17 kap.

2 §

Bestämmelsen har ändrats i konsekvens med ändringarna i 3 kap. 5 § TL.

3 §

Hänvisningen till 3 kap. 6 § TL har ersatts med en hänvisning till 13 - 14 a §§ samma kapitel. Dessutom har bestämmelsen arbetats om språkligt.

5 §

Paragrafen har utformats efter *Lagrådets* förslag. Skattemyndigheten får till ledning för beskattningen av annan person förelägga bl.a. näringsidkare att lämna uppgift eller att visa upp handling eller lämna över kopia av handling som rör en omsättning av vara eller tjänst som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare.

Skattemyndigheten har även en motsvarande möjlighet att förelägga annan person om det finns särskilda skäl för detta. Bestämmelsen gör det möjligt för skattemyndigheten att i vissa fall följa mervärdesskattepliktiga varor i en transaktionskedja för att kontrollera att mervärdesskatt redovisats och betalats på rätt sätt. Det är inte nödvändigt att föreläggandet avser uppgifter om en viss angiven näringsidkare. Ett föreläggande enligt paragrafen kan avse också ej namngiven näringsidkare eller uppgifter som behövs som en förberedande åtgärd för kontroll av andra (jfr 3 kap. 50 a § LSK).

6 §

Bestämmelsen i *första stycket* ger skattemyndigheten möjlighet att förena ett föreläggande enligt 5 § med vite.

Enligt *andra stycket* får den enskilde i stället för att själv ta fram begärda handlingar eller uppgifter ställa handlingar till skattemyndighetens förfogande för kontroll om han annars måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra föreläggandet. Bestämmelsen är tänkt för de fall när skattemyndigheten vill ha fram ett mer omfattande material eller arbetskrävande sammanställningar av material. Den enskilde skall i dessa fall om han inte vill eller kan lägga ned nödvändiga resurser på att ta fram uppgifterna kunna begära att skattemyndigheten själv tar fram dessa.

7 §

Första stycket anger vad revision får avse och hos vem revision får ske. Bestämmelsen motsvarar reglerna i 3 kap. 8 § första stycket TL. Revision får dock även ske hos den som anmält sig för registrering och sådan representant för utländsk skattskyldig som avses i 22 kap. 6 §. Motiven till bestämmelsen har utvecklats i avsnitt 5.9.1. Något förbud mot att verkställa revisioner hos myndigheter finns inte. I fråga om syftet med revision kvarstår reglerna oförändrade.

Andra stycket har endast ändrats redaktionellt.

20 kap.

9 §

Av ändringen i *andra stycket* framgår att länsrättens beslut om anstånd

med att lämna deklaration eller betala skatt får överklagas till kammarrätten. Prövningstillstånd krävs dock för att få målet prövat i kammarrätt.

11.9 Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter

3 kap.

3 §

Bestämmelsen har ändrats efter förebild av 3 kap. 5 § TL. Regler om handlingar och uppgifter som skall undantas från föreläggande har införts i 15 och 15 a §§.

5 §

Paragrafen har utformats efter mönster av 3 kap. 50 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Se vidare kommentaren till denna paragraf.

7 §

Paragrafen har i redaktionellt hänseende utformats i huvudsak efter 3 kap. 8 § TL. I *andra stycket* ges dock en specialregel som innebär att revision får göras för att kontrollera om en ansökan om återbetalning av eller kompensation för skatt är korrekt. Motiven till regeln har utvecklats i avsnitt 5.9.2.

8 §

Ändringarna motsvarar den nya lydelsen av 3 kap. 9 § TL.

9 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 10 § första och andra styckena TL.

10 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 10 § tredje stycket TL.

11 §

Ändringarna motsvaras av de ändringar som vidtagits i 3 kap. 11 § TL.

12 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 12 § första - tredje styckena TL.

13 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 12 § fjärde stycket TL.

14 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 12 a § TL.

15 §
Paragrafen motsvarar 3 kap. 13 § TL.

15 a §
Paragrafen motsvarar 3 kap. 14 § TL.

15 b §
Paragrafen motsvarar 3 kap. 14 a § TL.

15 c §
Paragrafen motsvarar 3 kap. 14 b § TL.

15 d §
Paragrafen motsvarar 3 kap. 14 c § TL.

8 kap.
8 §
Av ett nytt *andra stycke* framgår att länsrättens beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt får överklagas till kammarrätten. Prövningstillstånd krävs dock för att få målet prövat i kammarrätt.

11.10 Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

27 §
Revisionsbestämmelsen i nuvarande första stycke har flyttats till 27 b §. Bestämmelsen i det nya *första stycket* har ändrats så att den endast behandlar skattemyndighetens möjlighet att förelägga den enskilde.

Det nya *andra stycket* hänvisar till taxeringslagens regler om undantagande från föreläggande.

Nuvarande *fjärde stycke* har fått en ändrad placering och utgör nu ett nytt tredje stycke.

27 a §
Tidigare 27 a § har bytt beteckning till 27 c §.

I nya 27 a § har införts en möjlighet att vid besök hos arbetsgivare eller vid annat personligt sammanträffande stämma av uppgifter i främst uppbördsdeklarationer mot räkenskaper m.m., vilket motsvaras av taxeringsbesök i taxeringslagen (3 kap. 7 § TL). Paragrafen har i förhållande till förslaget i lagrådsremissen fått en utformning som närmare knyter an till taxeringslagens regler.

27 b §
Revisionsbestämmelsen från nuvarande 27 § första stycket har efter vissa justeringar (jfr 3 kap. 8 § TL) flyttats hit. Bestämmelsen har utformats efter *Lagrådets* förslag.

76 §
Ändringarna innebär att länsrättens resp. Sjömansskattenämndens beslut om anstånd med att betala arbetsgivaravgifter får överklagas till kammarrätten. Prövningstillstånd krävs dock för att få målet prövat i kammarrätt.

11.11 Tullagen

16 §
Andra stycket i nuvarande lydelse överlappas av föreslagen lydelse av 75 § och tas därför bort.

42 §
Andra stycket i nuvarande lydelse överlappas av föreslagen lydelse av 75 § och utmönstras därför.

75 §
Ändringarna medför att paragrafen endast skall reglera tullmyndighetens möjlighet att förelägga den som är eller kan antas vara uppgifts- eller anmälningsskyldig enligt tullagen eller den för vars räkning en vara förts in eller ut.

Möjligheten att förelägga tredjeman har brutits ut och överförts till 75 a §.

75 a §
Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om kontroll av annans anmälnings- eller uppgiftsskyldighet genom föreläggande (kontroll-uppgiftsskyldighet, jfr 3 kap. 50 a § LSK). Sådan kontroll skall endast få ske hos den som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift av betydelse för kontrollen kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten. Bestämmelsen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

75 b §
Paragrafen innehåller bestämmelser om när revision skall få ske och har utformats med 3 kap. 8 § TL som förebild. Revisionen får avse att kontrollera att anmälnings- eller uppgiftsskyldigheten enligt lagen - eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen - fullgjorts riktigt och fullständigt. Revisionen får sålunda även avse kontroll av att föreläggande fullgjorts riktigt och fullständigt.

76 §
Paragrafen har utformats i överensstämmelse med motsvarande regler i 3 kap. 9 § TL.

77 §
Paragrafen har utformats efter förebild av 3 kap. 10 § första och andra

77 a §
Paragrafen motsvarar bestämmelserna i 3 kap. 10 § tredje stycket och 11 § första och tredje styckena TL.

77 b §
Paragrafen har utformats efter förebild av 3 kap. 12 § TL.

77 c §
Paragrafen motsvarar 3 kap. 12 a § TL.

78 §
Paragrafen har utformats efter 3 kap. 13 § TL.

79 §
Paragrafen har utformats efter 3 kap. 14 § TL.

79 a §
Paragrafen har utformats efter 3 kap. 14 a § TL.

79 b §
Paragrafen motsvarar 3 kap. 14 b § TL.

79 c §
Paragrafen har utformats efter 3 kap. 14 c § TL.

11.12 Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter

3 kap.
3 §
I bestämmelsen, som rör undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift, hänvisas till taxeringslagens regler om undantag från skyldighet att lämna uppgift.

50 a §
Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. I *första stycket* anges att i huvudsak bokföringsskyldiga och juridiska personer får föreläggas att lämna kontrolluppgift för kontroll av rättshandling mellan den som förelagts och annan person. Även andra, dvs. fysiska personer som inte är näringsidkare, får föreläggas om det finns särskilda skäl. Det kan i vissa fall finnas ett starkt utredningsintresse av att hämta in uppgifter även från personer som inte är bokföringsskyldiga, t.ex. när någon sålt tillgångar till betydande belopp till en näringsidkare och försäljningen grundat avdragsrätt hos näringsidkaren. Det kan också vara fråga om skenrättshandlingar, oriktigt benämnda rättshandlingar eller dylikt. En maskin kan ha köpts och åsatts ett mycket högre värde än

marknadsvärdet, varor kan ha köpts in till ett högre värde än marknadsvärdet och sålts vidare etc. När skattemyndigheten skall kontrollera tillgångarna hos den bokföringsskyldige kan de ha sålts vidare eller så har andra maskiner ställts dit under revisionen. Följer skattemyndigheten tillgången bakåt i tiden kan det hända att den har ägts av en privatperson. Det måste i sådana särskilda fall anses försvarbart att även denne kan föreläggas att lämna uppgifter till skattemyndigheten eftersom kontrollmöjligheten annars kan gå helt förlorad.

Genom rekvisitet "särskilda skäl" markeras att sådan kontroll aldrig kan vara en rutinåtgärd vid revision eller annan skatteutredning, utan att det finns skäl för detta i det enskilda fallet. I regel bör det vara fråga om mer betydande belopp som misstänks ha undandragits beskattning, men i bland kan det vara motiverat med ett föreläggande även vid mindre belopp om förfarandet har upprepats eller annars haft betydande omfattning.

Ett föreläggande enligt paragrafen syftar till att kontrollera rättshandlingar mellan den förelagde och annan person. Gränsen mellan en sådan kontroll och kontroll av om den förelagde fullgjort sina egna skyldigheter kan i praktiken bli subtil. Det är dock viktigt att skillnaden mellan kontrollformerna hålls klar och att ändamålen bakom dessa inte blandas ihop. Om det egentliga syftet är att utföra en kontroll av annan skall inte reglerna för kontroll av egen uppgifts- eller deklarationsskyldighet användas.

I regel känner skattemyndigheten till namnet på den som granskningen avser. I vissa fall kan dock den som skall granskas vara okänd. Har skattemyndigheten fått kännedom om t.ex. försäljning av en viss tillgång och vill kontrollera köparen, men endast vet namnet på säljaren, kan myndigheten företa en kontroll hos säljaren för att få reda på köparens namn. På samma sätt kan myndigheten vända sig till en generalentreprenör för att få reda på vilka som är underentreprenörer vid en större entreprenad. Ett föreläggande enligt paragrafen kan också avse att hämta in uppgifter om rättshandlingar som en förberedande åtgärd för kontroll av andra.

Som vi redan nämnt i avsnitt 5.4 kan ett föreläggande utnyttjas i två olika situationer. Den ena är om föreläggandet avser en viss bestämd typ av rättshandling. Skattemyndigheten kan då begära att tredjeman lämnar uppgifter rörande denna typ av rättshandling utan att namnge de personer som har företagit rättshandlingen. Den andra situationen är när skattemyndigheten vill hämta in uppgifter rörande rättshandlingar med en viss bestämd skattskyldig. Rättshandlingarna behöver då inte specificeras.

I stället för att själv sammanställa uppgifter ur räkenskaper och andra handlingar kan den förelagde enligt *andra stycket* ställa sådana handlingar som omfattas av föreläggandet till skattemyndighetens förfogande. Detta kräver dock att ett fullgörande av föreläggandet skulle innebära att den förelagde måste lägga ned ett betydande arbete. Myndigheten kan då i stället efter biträde av den förelagda få sköta uppgiftsinsamlingen.

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

4 kap.

6 §

Fullföljdsbegränsningen mot länsrättens beslut om undantag från skyldighet att lämna kontrolluppgift enligt 3 kap. 3 § har tagits bort. Av allmänna regler följer att länsrättens beslut kan överklagas till kammarrätt av den uppgiftsskyldige och skattemyndighet.

11.13 Lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.

1, 3 och 6 §§

Paragraferna har ändrats endast i redaktionellt hänseende.

5 §

Paragrafen har upphävts eftersom det inte längre är möjligt att företa taxeringsrevisioner som en förberedande kontroll av andra än den hos vilken revisionen sker.

11.14 Lagen om allmänna förvaltningsdomstolar

18 §

Bestämmelsen har ändrats i redaktionellt hänseende i enlighet med *Lagrådets* förslag.

11.15 Sekretesslagen

9 kap.

2 §

Paragrafen har ändrats i redaktionellt hänseende med anledning av att bevissäkringslagen föreslås upphävd.

11.16 Utsökningsbalken

8 kap.

14 §

Paragrafen har upphävts på grund av att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkring slopats.

10 kap.

7 §

Ändringen har föranletts av att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkring har slopats.

10 §
Ändringarna i *första* och *andra styckena* har föranletts av att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkring har slopats.

12 kap.
25 §
Nuvarande *tredje punkten* har upphävts på grund av att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkring har slopats.

13 kap.
7 §
Fjärde stycket har upphävts till följd av att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkring har slopats.

16 kap.
15 §
Ändringarna i *andra stycket* har föranletts av att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkring har slopats.

11.17 Konkurslagen

1 kap.
5 §
Ändringen i *första stycket* har föranletts av att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkring har slopats.

4 kap.
13 §
Andra stycket har upphävts och *tredje stycket* ändrats till följd av att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkring har slopats.

19 §
Ändringen i *tredje stycket* har föranletts av att den särskilda förmånsrätten för betalningssäkring slopats.

11.18 Rättshjälpslagen

8 §
I *första stycket* har intagits en ny punkt *12*. Den nya bestämmelsen innebär att den praxis som utbildats vid beviljande av allmän rättshjälp i skattemål kodifierats. Avsikten är att klargöra sambandet mellan rättshjälp och reglerna i lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. De typer av rättsliga angelägenheter som anges är de som omfattas av ersättningslagen, med undantag för angelägenheter

rörande fastighetstaxering. Sådana mål eller ärenden tillhör den kategori av massärenden beträffande vilka regeringen med stöd av bemyndigandet i 8 § tredje stycket har förordnat att rättshjälp inte får beviljas.

Kravet på särskilda skäl innebär att rättshjälp endast skall beviljas i mer invecklade mål eller i fall där det annars finns särskilda omständigheter, såsom att det finns anledning anta att den enskilde, trots domstolens utredningsskyldighet, själv blir tvungen att göra en utredning i något hänseende. Vidare bör beaktas om det i ärendet har lämnats motstridiga uppgifter i något väsentligt hänseende eller om betydelsefulla sakförhållanden är oklara.

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

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

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

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

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

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

Möjligheterna att erhålla *ersättning för kostnader i ärenden och mål om*

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

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

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

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

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

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

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

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

Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Rättssäkerheten vid beskattningen (SOU 1993:62)

Efter remiss har yttranden över promemorian avgivits av Regeringsrätten, Justitiekanslern (JK), Domstolsverket (DV), Riksåklagaren (RÅ), Datainspektionen, Riksskatteverket (RSV), Statskontoret, Generaltullstyrelsen, Riksrevisionsverket (RRV), Svea hovrätt, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Jönköping, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, Länsrätten i Kronobergs län, Länsrätten i Norrbottens län, Riksdagens ombudsmän (JO), Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Föreningen Sveriges kronofogdar, Företagarnas Riksorganisation, Företagens Uppgiftslämnardelegation (FUD), Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Skattebetalarnas förening, Stockholms Handelskammare, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska Kommunförbundet, Svenska Revisorssamfundet (SRS), Svenska Tidningsutgivareföreningen (TU), Sveriges advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO), Sveriges domareförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Yttrande har också avgetts av Kommerskollegium.

RÅ har bifogat yttranden som han har hämtat in från Statsåklagarmyndigheten för speciella mål och regionåklagarmyndigheterna i Linköping, Jönköping och Härnösand samt Åklagarmyndigheten i Malmö.

RSV har bifogat yttranden som verket har hämtat in från skattemyndigheterna i Stockholms, Uppsala, Malmöhus och Kopparbergs län samt kronofogdemyndigheterna i Stockholms, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län, därutöver ett yttrande som kommit in från Skattemyndigheten i Värmlands län.

Länsrätten i Norrbottens län har till sitt yttrande fogat tre skiljaktiga meningar.

Företagarnas Riksorganisation, SAF, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Sveriges Industriförbund, och Sveriges Köpmannaförbund har i sina remissvar hänvisat till ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation. Företagarnas Riksorganisation har därutöver avgett ett eget yttrande.

SACO har, i stället för att avge eget yttrande, gett in yttranden från medlemsförbunden JUSEK och Civilekonomernas Riksförbund.

2.1 Förslag till lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

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

1. uppbördslagen (1953:272),
2. lagen (1958:295) om sjömansskatt,
3. kupongskattelagen (1970:624),
4. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
5. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
6. lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,
7. tullagen (1987:1065),
8. fordonsskattelagen (1988:327),
9. taxeringslagen (1990:324),
10. lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
11. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
12. mervärdesskattelagen (1994:000).

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

2 § Åtgärder som får beslutas enligt denna lag är

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler (5 §),
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar (6-9 §§),
3. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (10 §),
4. granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift (11 och 12 §§).

3 § I denna lag förstås med

granskningsledare: den som i sin tjänst har till uppgift att övervaka granskningen samt den som särskilt förordnats att vara granskningsledare enligt lagen,

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

verksamhetslokal: utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som bedrivs av den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125), den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller annan juridisk person

än dödsbo. Med verksamhetslokal jämställs markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras av sådan person.

Proportionalitet

4 § Beslut om åtgärd enligt denna lag får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde.

Revision i den reviderades verksamhetslokaler

5 § Revision får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det, om de handlingar som omfattas av revisionen inte utan svårighet kan granskas på någon annan plats. Detsamma gäller om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller om det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska handling som omfattas av revisionen.

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

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller även när ändamålet med revisionen kräver besiktning av byggnad eller lokal, inventering av kassa eller granskning av lager eller inventarier.

Eftersökande och omhändertagande av handlingar

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

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

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

1. föreläggande att lämna ut handlingen inte följts eller
2. det finns en påtaglig risk för att handlingen undanhålls eller förvanskas.

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

8 § Om det finns särskild anledning att anta att handlingar som omfattas av revision inte förvaras i den reviderades verksamhetslokaler, får handlingarna, under de förutsättningar som anges i 7 §, eftersökas och omhändertas även i annan lokal, förvaringsplats eller annat utrymme.

9 § Handlingar som omfattas av ett föreläggande enligt någon av de i 1 § nämnda lagarna får eftersökas och omhändertas för granskning, om föreläggandet inte följts och det finns särskild anledning att anta att den begärda handlingen finns hos den som förelagts.

Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme

10 § Vid revision får lokal, förvaringsplats eller annat utrymme förseglas, om de handlingar som skall granskas inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas. En sådan åtgärd får beslutas även då handlingar som skall omhändertas enligt 7-9 §§ inte omedelbart kan föras från platsen.

Granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift

11 § Hos den som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift om rättshandling enligt 3 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 75 a § tullagen (1987:1065), 3 kap. 50 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter eller 17 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:000), får räkenskaper och andra handlingar som rör hans verksamhet granskas utan föregående föreläggande, om det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse kommer att påträffas och att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande samt det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen.

Åtgärd enligt första stycket omfattar även befogenhet att eftersöka och omhänderta handling som får granskas.

Granskningen får ske i verksamhetslokalerna om de handlingar som skall granskas inte utan svårighet kan granskas på någon annan plats.

12 § Om det finns särskilda skäl behöver den som uppgifterna avser eller de uppgifter som söks inte anges i beslut enligt 11 §.

13 § Åtgärd enligt 11 § får inte beslutas för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som granskas.

Behörighet att fatta beslut m.m.

14 § Beslut om åtgärder enligt denna lag, utom sådan åtgärd som avses i 6 och 10 §§, fattas av länsrätten på ansökan av en granskningsledare.

Beslut enligt 6 och 10 §§ fattas av granskningsledaren. Beslutet kan överklagas till länsrätten. Om länsrätten ändrar granskningsledarens beslut helt eller delvis, får rätten besluta att insamlade uppgifter skall

15 § Om det finns en påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrollen undanskaffas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut, får granskningsledaren besluta om åtgärder enligt 5, 7-9, 11 och 12 §§. Beslutet får avse endast åtgärd i verksamhetslokaler och skall omedelbart underställas länsrätten. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om beslutet skall bestå.

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

Handlingar som får undantas m.m.

16 § Åtgärder enligt denna lag omfattar på den enskildes begäran inte

1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,
2. annan handling med ett allmänt skyddsintresse eller betydande enskilt skyddsintresse, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

17 § Om den enskilde begär att en handling skall undantas, skall handlingen, om granskningsledaren anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om handlingen skall undantas från granskning.

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

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

Anser den enskilde att en handling inte omfattas av granskningen handläggs frågan om undantagande på motsvarande sätt.

18 § I fråga om upptagning som avses i 17 § andra stycket får länsrätten besluta om sådana begränsningar i rätten att använda tekniska hjälpmedel som behövs för att en upptagning som skall undantas från granskning inte blir tillgänglig för myndigheten.

19 § Om en handling eller en del av en handling undantagits från granskningen, får dess innehåll inte återges eller åberopas i utredningen. Detta gäller även om en handling återlämnats innan länsrätten prövat frågan, men efter det att den begärts undantagen.

Beslut

20 § Till beslut om åtgärder enligt denna lag skall fogas upplysningar

om möjligheterna att undanta handling samt vad som enligt 21-23 §§ gäller vid verkställighet. Den som berörs av beslutet skall omedelbart underrättas om detta, om det inte kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra åtgärden.

Villkor för verkställighet m.m.

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

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

Ett beslut om åtgärd får, om inte något annat anges i beslutet, verkställas omedelbart. Det får inte utan särskilda skäl verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00.

Beslutet förfaller om verkställigheten inte påbörjats inom en månad.

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

Om den som berörs av beslutet inte har kunnat underrättats om detta, får beslutet verkställas endast om det finns synnerliga skäl.

Verkställigheten får inte påbörjas förrän de som har rätt att närvara haft skälig tid att inställa sig. Detta gäller dock inte om åtgärden därigenom fördröjs i väsentlig omfattning eller om det finns en påtaglig risk att ändamålet med åtgärden går förlorat.

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

23 § Åtgärder enligt denna lag skall genomföras så att de innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av dem. Kronofogdemyndigheten får genomsöka lokal, förvaringsplats eller annat utrymme och, om tillträde behövs till något utrymme som är tillslutet, låta öppna lås eller ta sig in på annat sätt. Kronofogdemyndigheten får även i övrigt använda tvång om det kan anses befogat med hänsyn till omständigheterna. Våld mot person får dock brukas endast om kronofogdemyndigheten möter motstånd och om det med hänsyn till ändamålet med åtgärden kan anses försvarligt.

24 § När en handling omhändertas på grund av ett beslut om åtgärd enligt denna lag, får även pärm, mapp eller dylikt förvaringsmaterial i vilken handlingen förvaras, tas med.

Tekniskt hjälpmedel för läsning av upptagning får omhändertas endast om det finns synnerliga skäl för detta.

Om upptagning för automatisk databehandling omhändertas skall, om det är möjligt, exemplar lämnas kvar hos innehavaren.

25 § Vid verkställande av ett beslut om åtgärd som avser upptagning, får endast de tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med åtgärden. Endast uppgifter som behövs för detta ändamål får tas fram. Åtgärden får inte genomföras via telenät.

När åtgärden genomförs får terminal, program eller annat tekniskt hjälpmedel som tillhör den granskade eller annan användas, om det är nödvändigt.

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

26 § Handlingar och annat som omhändertagits skall återlämnas så snart de inte längre behövs. Därvid skall även beaktas i vilken utsträckning de behövs i bevishänseende i ärende eller mål om skatt, tull eller avgift.

Beslut om återlämnande enligt första stycket fattas av granskningsledare. Beslutet kan överklagas till länsrätten.

27 § När ett beslut om åtgärd enligt denna lag verkställts skall bevis över verkställigheten utfärdas. Sådant bevis skall överlämnas till den hos vilken åtgärden genomförts och annan som berörs av åtgärden. Det skall innehålla uppgift om när och var beslutet verkställts, vilka som var närvarande samt annat av betydelse som förekommit vid verkställigheten. Har handlingar eller annat omhändertagits skall beviset även innehålla en förteckning över detta.

Behörig domstol

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

I fråga om överklagande av kronofogdemyndighetens beslut om åtgärd enligt denna lag tillämpas bestämmelserna i utsökningsbalken om talan mot utmätning i allmänhet.

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

har verkställts före ikraftträdandet. Denna lag tillämpas också vid revision eller annan kontroll av att skatt tagits ut enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Det som sägs i 11 § förevarande lag gäller därvid 27 § lagen om mervärdeskatt.

2.2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324)

dels att 3 kap. 6 § skall upphöra att gälla,

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

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 kap. 12 a och 14 a §§, av följande lydelse,

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
5 §	
Skattemyndigheten får förelägga den *skattskyldige* att *i den omfattning som anges i föreläggandet* lämna *de upplysningar* som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.	Skattemyndigheten får förelägga den *som är eller kan antas vara skattskyldig* att lämna *uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling* som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.
Skattemyndigheten får vidare förelägga den skattskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.	
Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att *den skattskyldige* annars inte *följer föreläggandet.*	Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att *det* annars inte *följs.*
8 §	
Skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att skyldighet enligt lagen (1990: 325) om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt. Taxeringsrevision får göras hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos juridisk person *som inte är* dödsbo.	Skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att skyldighet enligt lagen (1990: 325) om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt. Taxeringsrevision får göras hos den som är *eller kan antas vara* bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) och hos *annan* juridisk person

Hos andra deklarations- eller uppgiftsskyldiga får taxeringsrevision göras när särskilda skäl föranleder det. Taxeringsrevision får inte göras hos myndigheter.

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

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

än dödsbo.

Om revisionen kan antas bli omfattande får den påbörjas även innan deklaration skall avlämnas, om det beskattningsår som revisionen avser gått ut.

9 §

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

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

10 §

En taxeringsrevision skall *om möjligt göras* på sådant sätt *och på sådan tid att* den inte hindrar verksamheten *för den som revideras. Den får inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19.00 och kl. 8.00.*

Skattemyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för revisionen. Revisionen får verkställas hos den *som skall revideras*

En taxeringsrevision skall *bedrivas i samverkan med den reviderade och* på *ett* sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.

Revisionen får verkställas hos den *reviderade om han* medger det. *Granskningen av handlingar skall ske hos den reviderade om*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
eller på annan plats. Om denne medger det *får revisionen göras också i annat utrymme hos honom än sådant som huvudsakligen används för verksamheten. Om revisionen skall göras på någon annan plats än hos den som skall revideras, skall räkenskaper och andra handlingar på begäran av revisorn överlämnas mot kvitto till denne.*	*han begär det och granskningen kan ske där utan betydande svårighet.* *Om revisionen inte verkställs hos den reviderade skall handlingarna på begäran överlämnas till revisorn mot kvitto.*
11 §	
Vid taxeringsrevision får *granskning ske av räkenskaper, anteckningar och verifikationer samt av korrespondens, protokoll* och andra handlingar som rör verksamheten.	Vid taxeringsrevision får *räkenskapsmaterial* och andra handlingar som rör verksamheten *granskas om de inte skall undantas enligt 13 §.* *Vid revision får revisorn även inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten.*
Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. *Taxeringsrevision får verkställas för kontroll även av det löpande beskattningsårets räkenskaper och handlingar.* *Vid taxeringsrevision hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) få revisorn även inventera kassan samt granska varulager, maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk.*	Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.
12 §	
Vid taxeringsrevision *är* den *som*	Vid taxeringsrevision *skall* den

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
revideras skyldig att genast tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också lämna tillträde till *sådana* utrymmen som huvudsakligen används i *hans verksamhet, samt* ge den hjälp som behövs *för granskning av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och för kassainventering.*	*reviderade* tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i *verksamheten för sådan åtgärd som avses i 11 § andra stycket och om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande. Den reviderade skall i övrigt* ge den hjälp som behövs *vid revisionen.*
Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel.	Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, *om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Revisorn får kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.*
	Vid granskning av upptagning som avses i andra stycket får endast de tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Endast sådana uppgifter som behövs för ändamålet får tas fram. Granskningen får inte verkställas via telenät.
Om den *som skall revideras* inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket, får skattemyndigheten förelägga honom vid vite att fullgöra dem.	Om den *reviderade* inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket, får skattemyndigheten förelägga honom vid vite att fullgöra dem.
	12 a §
	En revision får inte pågå längre tid än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade.
	Skattemyndigheten skall snarast lämna meddelande om resultatet av

revisionen till den reviderade i de delar som rör honom.

Handlingar och uppgifter som skall undantas

13 §

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

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

På den enskildes begäran skall från föreläggande eller revision undantas

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

2. annan handling med ett allmänt skyddsintresse eller ett betydande enskilt skyddsintresse, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter.

14 §

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

En skriftlig begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling skall ges in till länsrätten tillsammans med föreläggandet och, i förekommande fall, den begärda handlingen eller uppgiften.

Om den reviderade begär att en handling skall undantas från revision skall handlingen, om skattemyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och

överlämnas till länsrätten.

Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om handlingen eller uppgiften skall undantas från kontrollen.

I fråga om upptagning, som avses i 11 § tredje stycket, bestämmer länsrätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.

Länsrätten får, i fråga om upptagning som avses i föregående stycke, besluta om sådana begränsningar i revisorns rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att uppgift, som skall undantas från granskning, inte skall bli tillgänglig för revisorn.

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

Anser den enskilde att en handling eller uppgift inte omfattas av kontrollen handläggs frågan om undantagande på motsvarande sätt.

14 a §

Om en handling eller del av handling undantagits från kontroll, får dess innehåll inte återges eller åberopas i skatteutredningen. Detta gäller även om handling återlämnats innan länsrätten prövat frågan, men efter att den begärts undantagen.

6 kap.

10 §

Överklagande får inte ske av länsrättens beslut avseende

1. befrielse från skyldighet att lämna upplysningar eller visa upp handling som behövs för utredning,

2. undantagande av handling från taxeringsrevision,

3. en skattemyndighets beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen.

Länsrättens beslut avseende skattemyndighets beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om revisioner som har beslutats före ikraftträdandet. De nya bestämmelserna i 3 kap. 13-14 a §§ tillämpas dock om handlingar och uppgifter begärs undantagna efter ikraftträdandet.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

Härigenom föreskrivs att 4, 7, 12, 16 och 21 §§ lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 §[1]	
Beslut om betalningssäkring får fattas om påtaglig risk *föreligger* att gäldenären *inte kommer* att betala fordringen och denna eller, om flera fordringar *föreligger* mot samma gäldenär, de tillhopa uppgår till betydande belopp. Är fordringen att hänföra till viss tidsperiod får betalningssäkring beslutas endast om perioden har gått till ända eller fordringen dessförinnan har förfallit till betalning.	Beslut om betalningssäkring får fattas om *det finns en* påtaglig risk att gäldenären *försöker undandra sig* att betala fordringen och denna eller, om *det finns* flera fordringar mot samma gäldenär, de tillsammans uppgår till betydande belopp. Är fordringen att hänföra till viss tidsperiod får betalningssäkring beslutas endast om perioden har gått till ända eller fordringen dessförinnan har förfallit till betalning.

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

7 §[2]	
Avser ett beslut om betalningssäkring en fordran som inte är fastställd, skall länsrätten häva beslutet, om inte talan om fastställelse av fordringen eller av underlaget för den har väckts vid domstol inom sex månader från dagen för beslutet eller fordringen eller underlaget för den inom samma tid har fastställts i annan ordning. Länsrätten får medge förlängning av tidsfristen, om det finns särskilda skäl.	Avser ett beslut om betalningssäkring en fordran som inte är fastställd, skall länsrätten häva beslutet, om inte talan om fastställelse av fordringen eller av underlaget för den har väckts vid domstol inom sex månader från dagen för beslutet eller fordringen eller underlaget för den inom samma tid har fastställts i annan ordning. Länsrätten får medge förlängning av tidsfristen *med tre månader i taget*, om det finns särskilda skäl.

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

12 §[3]

Gäldenären får inte överlåta egendom, som har tagits i anspråk genom betalningssäkring, eller till skada för borgenären förfoga över egendomen på annat sätt, om inte kronofogdemyndigheten medger det av särskilda

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
skäl.	
I fråga om verkan i övrigt av verkställd betalningssäkring gäller vad som föreskrivs om utmätning i 4 kap. 29 § andra stycket, *30* och 31 §§ och 12 kap. 6-10 §§ utsökningsbalken. *Att betalningssäkring ger förmånsrätt föreskrivs i förmånsrättslagen (1970:979).*	I fråga om verkan i övrigt av verkställd betalningssäkring gäller vad som föreskrivs om utmätning i 4 kap. 29 § andra stycket och 31 § och 12 kap. 6-10 §§ *och om kvarstad i 16 kap. 15 § första stycket* utsökningsbalken. *I fråga om verkan av utmätning av egendom som tagits i anspråk genom betalningssäkring gäller vad som är föreskrivet i 16 kap. 15 § andra stycket utsökningsbalken om utmätning av egendom som belagts med kvarstad för fordran.*

Om lös egendom, som har tagits i anspråk genom betalningssäkring, hastigt faller i värde eller kräver alltför kostsam vård, får den på begäran av någon av parterna säljas i den ordning som gäller för utmätt egendom.

16 §

Är fara att lös egendom, som kan bli föremål för betalningssäkring, undanskaffas, får i avvaktan på rättens beslut granskningsledare som avses i 2 § *bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen* ta egendomen i förvar.	Är fara att lös egendom, som kan bli föremål för betalningssäkring, undanskaffas, får i avvaktan på rättens beslut granskningsledare som avses i *3* § *lagen (1994:000) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet* ta egendomen i förvar.

21 §[4]

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

Ersättning lämnas endast för skada som är av någon betydelse. Ersättning lämnas inte för kostnader för biträde eller utredning.	*Bestämmelser om* ersättning för *processkostnader finns i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

2. Äldre föreskrifter i 4, 7, 16 och 21 §§ tillämpas fortfarande i fråga om betalningssäkring på grund av ansökan som kommit in till länsrätten före ikraftträdandet.

3. De äldre föreskrifterna i 12 § tillämpas fortfarande i fråga om betalningssäkring som verkställts före ikraftträdandet.

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

2.4 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

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

dels att 49 § 2 mom., 78 § 1 och 2 mom. samt 102 § skall ha följande lydelse,

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
49 §[2]	
2 mom. Anstånd får medges med högst det belopp som kan antas bli nedsatt eller falla bort enligt 1 mom. 1 eller som betingas av yrkandet i omprövningsärendet eller överklagandet.	
Om det i fall som avses i 1 mom. 2 och 3 med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas att det belopp som avses med anståndet inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet. Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller om det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas.	Om det i fall som avses i 1 mom. 2 och 3 med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas att det belopp som avses med anståndet inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet *genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen*. Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller om det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. *Om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalls, skall kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen skall jämkas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt skall bestämmelserna i 6-11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämpas.*
78 §	
1 mom.[3] Arbetsgivare, som enligt lag är bokföringsskyldig skall ha sin	

bokföring så ordnad att därav framgår arbetstagares namn, lönebelopp och skatteavdrags belopp. Om skattsedel eller skattekort har företetts för arbetsgivaren skall också framgå arbetstagares födelsetid samt nummer på för honom utfärdad skattsedel.

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

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

2 m o m.[4] *Det åligger varje* arbetsgivare att *efter anmaning av skattemyndigheten* lämna uppgift *om arbetstagare, utbetalda löner och beloppet av verkställda* skatteavdrag.

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

Uppgifter som myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts skall på skattemyndighetens begäran tillhandahållas denna. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).

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

2 b m o m. För kontroll av att

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	den som är eller kan antas vara arbetsgivare har följt bestämmelserna om skatteavdrag eller att den som ansökt om F-skattesedel lämnat riktiga och fullständiga uppgifter, får Riksskatteverket eller skattemyndigheten besluta om revision hos arbetsgivaren eller sökanden. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 a §§ taxeringslagen (1990:324).
102 §[5]	
Länsrättens beslut om preliminär taxering, debitering eller jämkning av preliminär skatt, verkställande av skatteavdrag och anstånd med att betala in skatt får *inte överklagas.* Vad som sagts nu gäller dock inte beslut med anledning av en begäran enligt 44 § om besked angående skyldigheten att verkställa skatteavdrag.	*Överklagande av länsrättens* beslut om preliminär taxering, debitering eller jämkning av preliminär skatt, verkställande av skatteavdrag och anstånd med att betala in skatt får *prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.* Vad som sagts nu gäller dock inte beslut med anledning av en begäran enligt 44 § om besked angående skyldighet att verkställa skatteavdrag.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.
2. De äldre föreskrifterna i 49 § 2 mom. tillämpas fortfarande i fråga om anstånd som meddelats före ikraftträdandet.
3. De nya föreskrifterna i 102 § träder i kraft den 1 oktober 1994. Beslut som meddelats av skattemyndigheten före ikraftträdandet överklagas enligt äldre föreskrifter.

[1] Lagen omtryckt 1991:97.
Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.
[2] Senaste lydelse 1993:894.
[3] Senaste lydelse 1992:680.
[4] Senaste lydelse 1992:1177.
[5] Senaste lydelse 1992:680.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader ärenden och mål om skatt, m.m.

Härigenom föreskrivs att 3-5, 7-9 och 11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 §	
En skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt *får* beviljas ersättning för kostnaderna.	En skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt *skall efter framställning* beviljas ersättning för kostnaderna *om*
Ersättning får inte beviljas för	
1. kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter till ledning för en myndighets beslut om skatt, tull eller avgift,	*1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet,*
2. kostnader som avser skyldigheten att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns sådant underlag som behövs dels för att den skattskyldige skall kunna deklarera eller lämna uppgifter som han är skyldig att lämna, dels för att deklarationen och uppgifterna skall kunna kontrolleras,	*2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller*
3. den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet.	*3. det finns synnerliga skäl för ersättning.*
4 §	
Ersättning får beviljas *endast till den del det är oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga följande faktorer:*	Ersättning får *inte* beviljas *för*
1. sakens beskaffenhet,	*1. kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter till ledning för en myndighets beslut om skatt, tull eller avgift,*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2. kostnadens storlek,	*2. kostnader som avser skyldigheten att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns sådant underlag som behövs dels för att den skattskyldige skall kunna deklarera eller lämna uppgifter som han är skyldig att lämna, dels för att deklarationen och uppgifterna skall kunna kontrolleras,*
3. ärendets eller målets handläggning,	*3. den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet.*
4. ärendets eller målets utgång,	
5. den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden,	
6. omständigheterna i övrigt.	

5 §

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

Ersättning får jämkas om den skattskyldige vinner bifall endast till en del av sina yrkanden i ärendet eller målet, såvida inte övriga yrkanden är av endast ringa betydelse eller skall ersättas enligt 3 § första stycket 2 eller 3.

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

7 §[1]

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

Om ett ärende eller mål avser en fråga som prövas av en allmän domstol, prövas frågan om ersättning för kostnader i ärendet eller målet av länsrätten i det län där

En framställning om ersättning för kostnader *skall göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit. Framställningen skall ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet.*

den tingsrätt eller skattemyndighet som är beskattningsmyndighet är belägen.

En framställning om ersättning enligt denna paragraf skall ha kommit in inom ett år från utgången av det år då det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till avgjordes genom lagakraftvunnet beslut. Om avgörandet i ärendet eller målet har överklagats till förvaltningsdomstol, skall framställningen om ersättning dock ha kommit in innan domstolen avgör ärendet eller målet.

8 §

Frågor om ersättning för kostnader i mål hos förvaltningsdomstol prövas av domstolen.

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

Myndighets beslut överklagas hos länsrätten i det län myndigheten är belägen.

9 §

Om den skattskyldige inte har kommit in i tid med en framställning om ersättning, får *domstolen pröva* en senare inkommen framställning endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag.

Om den skattskyldige inte har kommit in i tid med en framställning om ersättning, får en senare inkommen framställning *prövas* endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag.

11 §

Ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i målet.

Ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det *ärende eller* mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas *av den skattskyldige* inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i *ärendet eller* målet.

Ersättningsbeslut som meddelats av myndighet, får inom två månader från det att beslutet meddelades, överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas i fråga om

kostnader i ärenden och mål som anhängiggörs efter ikraftträdandet. Beträffande ärenden hos myndighet som omprövas på myndighetens initiativ tillämpas lagen i fråga om kostnader i ärenden som initieras efter ikraftträdandet.

[1]Senaste lydelse 1990:407.

2.6 Förslag till lag om ändring i förmånsrättslagen (1970:979)

Härigenom föreskrivs att 8 och 9 §§ förmånsrättslagen (1970:979)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
8 §[2]	
Utmätning ger förmånsrätt i den utmätta egendomen. *Betalningssäkring ger förmånsrätt i den egendom som har tagits i anspråk.*	Utmätning ger förmånsrätt i den utmätta egendomen.
9 §[3]	
Särskilda förmånsrätter gäller inbördes efter paragrafernas följd och efter den i 4-7 §§ angivna numreringen. Förmånsrätt enligt 4 § 3 har dock företräde framför förmånsrätt enligt 4 § 2 på grund av annan retentionsrätt än som avses i 247 § sjölagen (1891:35 s. 1). Förmånsrätt på grund av utmätning har företräde framför förmånsrätt på grund av företagsinteckning, vilken har sökts samma dag som beslutet om utmätning meddelades eller senare, och framför förmånsrätt på grund av annan inteckning, vilken har sökts samma inskrivningsdag som ett ärende angående anteckning om utmätningen har tagits upp eller senare. Utmätning ger företräde framför senare utmätning av samma egendom, om ej annat följer av 4 kap. 30 § andra stycket eller 7 kap. 13 § utsökningsbalken. Utmätning för flera fordringar på en gång ger lika rätt. Om det inbördes företrädet i övrigt mellan fordringar med samma slag av förmånsrätt finns för vissa fall särskilda bestämmelser. *Vad i denna paragraf föreskrives om förmånsrätt på grund av utmätning tillämpas även i fråga om förmånsrätt på grund av betalningssäkring.*	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter tillämpas fortfarande i fråga om betalningssäkring som verkställts före ikraftträdandet.

[1] Lagen omtryckt 1975:1248.
[2] Senaste lydelse 1978:883.
[3] Senaste lydelse 1981:806.

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
19 §[2]	
Redare, som enligt lag är skyldig att föra handelsböcker, skall ha sin bokföring så ordnad, att därav framgår sjömans namn, födelsetid, lönebelopp och skatteavdrags belopp samt, om sjömannen uppvisat skattsedel på preliminär skatt, numret på denna skattsedel.	
Även annan redare än i första stycket sägs, som skall göra avdrag för sjömansskatt, är skyldig att föra anteckningar i samma omfattning.	
Efter anmaning av Riksskatteverket eller skattemyndighet åligger det sådan redare, som avses i första eller andra stycket, att *meddela de upplysningar* som behövs för kontroll av skatteavdrag. *Redare skall också efter anmaning förete alla handlingar som behövs för sådan kontroll, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkningar eller kvitton.*	Efter anmaning av Riksskatteverket eller skattemyndighet åligger det sådan redare, som avses i första eller andra stycket, att *lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling* som behövs för kontroll av *att bestämmelserna om* skatteavdrag *följts. Bestämmelserna i 3 kap. 13-14 a §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från föreläggande.*
För kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts får revision verkställas hos redare som avses i första eller andra stycket. Beslut om revision meddelas av Riksskatteverket eller av skattemyndighet. I övrigt gäller i fråga om revision i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 §§ taxeringslagen (1990:324).	
	19 a §
	Uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag följts skall på Riks-

skatteverkets eller skattemyndighetens begäran tillhandahållas dessa. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).

19 b §

För kontroll av att bestämmelserna om skatteavdrag har följts får Riksskatteverket eller skattemyndighet komma överens med redaren om att en avstämning mot räkenskapshandlingar eller andra handlingar skall göras vid besök hos honom eller vid annat personligt sammanträffande.

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

19 c §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Lagen omtryckt 1970:933. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:777.

[2] Senaste lydelse 1991:505.

2.8 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:00)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:00)[1]

dels att nuvarande 17 kap. 6 § skall betecknas 7 §,

dels att 17 kap. 2, 3, 5 och nya 7 §§, 20 kap. 9 § samt punkt 2 i övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 17 kap. 6 §, och i övergångsbestämmelserna en ny punkt, punkt 8, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
17 kap.	
2 §	
Skattemyndigheten får förelägga den *deklarationsskyldige* att *i den omfattning som anges i föreläggandet lämna de upplysningar* som behövs för kontroll av deklarationen eller annars för beskattningen.	Skattemyndigheten får förelägga den *som är eller kan antas vara deklarationsskyldig* att lämna *uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling* som behövs för kontroll av deklarationen eller annars för beskattningen.
Skattemyndigheten får vidare förelägga den deklarationsskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.	
Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att *den deklarationsskyldige* annars inte *följer föreläggandet*.	Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att *det* annars inte *följs*.
3 §	
Bestämmelserna i 3 kap. *6* § taxeringslagen (1990:324) *om befrielse från skyldigheten att lämna upplysningar eller visa upp handlingar* gäller *även när det är fråga om skatt enligt denna lag.*	Bestämmelserna i 3 kap. *13-14 a* §§ taxeringslagen (1990:324) gäller *i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från föreläggande.*
5 §	
Skattemyndigheten får förelägga *en näringsidkare* att lämna *upp-*	Skattemyndigheten får *till ledning för beskattning av annan person*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
gifter om skattepliktig omsättning av varor eller tjänster som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare. Bestämmelserna om befrielse från uppgiftsskyldighet i 3 kap. 3 § *och 4 kap. 6 § tredje stycket* lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter gäller då.	föreläggа *den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) och annan juridisk person än dödsbo* att lämna *uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör* omsättning av varor eller tjänster som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare *(kontrolluppgift). Om det finns särskilda skäl får även annan person föreläggas att lämna sådana uppgifter.* *Bestämmelserna i 3 kap. 13 -14 a §§ taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från föreläggande.*
För kontroll av skatt enligt denna lag gäller bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).	
	6 § *Ett föreläggande enligt 5 § får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.* *Den som föreläggs kan, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, istället ställa nödvändiga handlingar till skattemyndighetens förfogande för granskning.*
	7 §
För att kontrollera att deklarations- eller *uppgiftsskyldigheten har fullgjorts* riktigt och fullständigt *eller för att på annat sätt få upplysning till ledning för beskattningen,* får *skattemyndigheten besluta att skatterevision skall* göras hos den som är *deklarations- eller uppgiftsskyldig. Skattemyndigheten* får *också besluta att skatterevision* för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga	*Skattemyndigheten får besluta om skatterevision för* att kontrollera att deklarations- eller *uppgiftsskyldighet* fullgjorts riktigt och fullständigt. *Skatterevision* får göras hos den som är *eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) och hos annan juridisk person än dödsbo. Revision* får *göras*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
skall göras hos *den som har anmält sig för registrering.*	*även hos den som har anmält sig för registrering* för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga *och* hos *sådan representant för utländsk företagare som avses i 22 kap. 6 §.*
I övrigt gäller i fråga om skatterevision i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. *8-14* §§ taxeringslagen (1990:324).	I övrigt gäller i fråga om skatterevision i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. *8-14 a* §§ taxeringslagen (1990:324).

20 kap.

9 §

Bestämmelserna i 6 kap. 10-24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt 1 § första stycket.

Länsrättens beslut *med anledning av överklagande av* beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt får *inte överklagas.*	*Överklagande av länsrättens* beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt får *prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.*

---

2. De upphävda lagarna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen.	2. De upphävda lagarna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen. *Reglerna i 17 kap. i den nya lagen tillämpas dock även på äldre förhållanden.*
	8. Föreskrifterna om överklagande i 20 kap. 9 § träder i kraft först den 1 oktober 1994. Beslut som meddelats av skattemyndigheten före ikraftträdandet överklagas enligt äldre föreskrifter.

[1] Lydelse enligt prop. 1993/94:99.

2.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

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

dels att 3 kap. 3, 5 och 7-15 §§ samt 8 kap. 8 § skall ha följande lydelse,

dels att det i 3 kap. skall införas två nya paragrafer, 15 a och 15 b §§, och närmast före 3 kap. 15 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
3 §[1]	
Beskattningsmyndigheten får förelägga den *deklarationsskyldige* att *i den omfattning som anges i föreläggandet lämna de upplysningar* som behövs för kontroll av att uppgifterna i *en deklaration* är riktiga eller annars för beskattningen samt prov och beskrivning på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten.	Beskattningsmyndigheten får förelägga den *som är eller kan antas vara deklarationsskyldig* att *lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling* som behövs för kontroll av att uppgifterna i *deklarationen* är riktiga eller annars för beskattningen samt prov och beskrivning på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten.
Beskattningsmyndigheten får vidare förelägga den deklarationsskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.	
Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att *den skattskyldige* annars inte *följer föreläggandet.*	Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att *det* annars inte *följs.*
Bestämmelserna i 3 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324) gäller i fråga om befrielse från skyldigheten att lämna upplysningar eller visa upp handling.	
5 §	
Bestämmelserna i 3 och 4 §§ gäller även den som utan att vara deklarationsskyldig tillverkar,	*Beskattningsmyndigheten får till ledning för beskattning av annan person eller för kontroll av annans*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
bearbetar, säljer eller distribuerar skattepliktiga varor eller idkar handel med varor, som används vid framställning av skattepliktiga varor. Bestämmelserna gäller också den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgifter som behövs för skattekontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar som hör till verksamheten.	*ansökan om återbetalning eller kompensation av skatt, förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling rörande rättshandling mellan den som föreläggs och annan person (kontrolluppgift). Om det finns särskilda skäl får även annan person föreläggas att lämna sådana uppgifter.* *Den som föreläggs kan, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, i stället ställa nödvändiga handlingar till beskattningsmyndighetens förfogande för granskning.*
7 §	
Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt *eller för att på annat sätt få upplysning till ledning för beslut om skatt. Skatterevision får företas hos den som är eller skäligen kan antas vara skattskyldig och hos den som avses i 5 §.*	Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt. *Skatterevision får även ske för att kontrollera att den som ansökt om återbetalning eller kompensation av skatt lämnat riktiga och fullständiga uppgifter i sin ansökan.* *Skatterevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:1141) och hos annan juridisk person än dödsbo.*
8 §	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Ett beslut om skatterevision skall överlämnas till den reviderade innan revisionen verkställs. Beslutet skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 14 och 15 §§.
I ett beslut om skatterevision skall en eller flera tjänstemän förordnas att verkställa revisionen.	I ett beslut om skatterevision skall en eller flera tjänstemän förordnas att verkställa revisionen *(revisor)*.
9 §	
Skatterevisionen får verkställas hos den vars verksamhet skall granskas eller på annan plats. Om räkenskaper och andra handlingar skall granskas på annan plats än där de förvaras, skall de mot kvitto överlämnas till den som skall verkställa revisionen.	*En skatterevision skall bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.*
Beskattningsmyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för revisionen.	*Revisionen får verkställas hos den reviderade om han medger det. Granskningen av handlingarna skall ske hos den reviderade om han begär det och det är lämpligt.*
10 §[2]	
Skatterevisionen skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte medför hinder i verksamheten för den hos vilken revisionen sker. Den får inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8.	*Om revisionen inte verkställs hos den reviderade skall handlingarna på begäran överlämnas till revisorn mot kvitto.*
11 §[3]	
Vid skatterevision får *granskning ske av räkenskaper, anteckningar* och andra handlingar som rör verksamheten. *Även handlingar som hör till den löpande redovisningsperioden får granskas.* Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. *Den som*	Vid skatterevision får *räkenskapsmaterial* och andra handlingar som rör verksamheten *granskas om de inte skall undantas enligt 15* §. Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. *Revisorn* får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
verkställer revisionen får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Vidare får han granska varulager, inventarier, fordon, särskild räknarapparatur, mätapparatur och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparatur och mätapparatur.	på annat sätt i verksamheten. Vidare får han granska varulager, inventarier, fordon, särskild räknarapparatur, mätapparatur och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparatur och mätapparatur.

Beskattningsmyndigheten får besluta att kassainventering får göras vid revisionen.

12 §[4]

Den hos vilken revisionen sker är skyldig att utan dröjsmål tillhandahålla de handlingar som skall granskas och lämna tillträde till sådana lokaler, upplagsplatser och andra utrymmen som huvudsakligen används i hans verksamhet. Han skall också lämna upplysningar och på annat sätt lämna det biträde som krävs för att kontrollåtgärder enligt 11 § skall kunna vidtas.	*Vid skatterevision skall den reviderade* tillhandahålla *revisorn* de handlingar och lämna de upplysningar som *behövs* för *revisionen. Han skall också lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i verksamheten för sådan åtgärd som avses i* 11 § *och om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande. Den reviderade skall i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen.*
Den som verkställer skatterevision skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel.	Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, *om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Revisorn får kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.*
	Vid granskning av upptagning som avses i andra stycket får endast de tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Endast sådana uppgifter som behövs för ändamålet får tas fram. Granskningen får inte verkställas via telenät.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
13 §	
Underlåter någon att fullgöra vad som åligger honom enligt 12 § får beskattningsmyndigheten förelägga honom *att* vid vite fullgöra *sina åligganden.*	*Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter* enligt 12 § får beskattningsmyndigheten förelägga honom vid vite *att* fullgöra *dem.*
14 §[5]	
Den som verkställer skatterevisionen får ta del av handlingar som är av betydelse för revisionen även om den hos vilken revisionen sker har att iaktta tystnad om deras innehåll. På framställning av denne får dock länsrätten, när det finns synnerliga skäl, besluta att sådana handlingar skall undantas från revisionen. Detsamma gäller om den, hos vilken revisionen sker, i annat fall begär att en handling skall undantas från revisionen med hänsyn till att dess innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.	*En revision får inte pågå längre tid än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade.*
Om handlingen utgörs av sådan upptagning som avses i 11 § tredje meningen får rätten besluta om sådana begränsningar av rätten att använda den reviderades tekniska hjälpmedel som behövs för att handlingar som enligt första stycket bör undantas från granskning inte skall bli tillgängliga för den som verkställer revisionen.	
Framställning som avses i denna paragraf prövas av länsrätten i det län där den, hos vilken revisionen sker, är bosatt.	
	Beskattningsmyndigheten skall snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den reviderade i de delar som rör honom.

Handlingar och uppgifter som skall undantas

15 §

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

På den enskildes begäran skall från föreläggande eller revision undantas

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

2. annan handling med ett allmänt skyddsintresse eller ett betydande enskilt skyddsintresse, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter.

15 a §

En skriftlig begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling, skall ges in till länsrätten i det län där den enskilde är bosatt, tillsammans med föreläggandet och, i förekommande fall, den begärda handlingen eller uppgiften.

Om den reviderade begär att en handling skall undantas från revision skall den, om beskattningsmyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten.

Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om handlingen eller uppgiften skall undantas från kontrollen.

I fråga om upptagning som avses i 11 § första stycket bestämmer länsrätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.

Länsrätten får i fråga om upptagning som avses i föregående stycke, besluta om sådana begränsningar i revisorns rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att uppgift, som bör undantas från granskning, inte skall bli tillgänglig för revisorn.

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

Anser den enskilde att en handling inte omfattas av kontrollen handläggs frågan om undantagande på motsvarande sätt.

15 b §

Om en handling eller del av handling undantagits från kontrollen, får dess innehåll inte återges eller åberopas i skatteutredningen. Detta gäller även om handling återlämnats innan länsrätten prövat frågan, men innan den begärts undantagen.

8 kap.

8 §[6]

Ett beslut av länsrätten om utdömande av vite får överklagas hos kammarrätten av den som har förpliktats utge vitet och av Riksskatteverket eller det allmänna ombudet.

Överklagande av länsrättens beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Föreskrifterna om överklagande i 8 kap. 8 § träder dock i kraft först den 1 oktober 1994. Beslut som meddelats av beskattningsmyndigheten före ikraftträdandet överklagas

enligt äldre föreskrifter. De nya föreskrifterna i 3 kap. 15-15 b §§ tillämpas om handlingar och uppgifter begärs undantagna efter ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1990:331.
[2] Senaste lydelse 1987:1229.
[3] Senaste lydelse 1987:1229.
[4] Senaste lydelse 1987:1229.
[5] Senaste lydelse 1987:1229.
[6] Senaste lydelse 1993:462.

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

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

dels att 27, 27 a och 76 §§ skall ha följande lydelse,

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

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

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

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Om arbetsgivare eller arbetstagare inte följer en anmaning enligt andra stycket får vite föreläggas. Bestämmelserna i 83 § uppbördslagen (1953:272) om vite gäller därvid i tillämpliga delar.	
27 a §[3]	
Arbetsgivaravgifter, ränta och dröjsmålsavgift som inte har betalats i rätt tid och ordning får omedelbart drivas in.	*För kontroll av uppgifts- och avgiftsskyldigheten får skattemyndigheten komma överens med arbetsgivaren om att en avstämning mot räkenskapshandlingar eller andra handlingar skall göras vid besök hos honom eller vid annat personligt sammanträffande.*
	27 b §
	För kontroll av att den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och annan juridisk person än dödsbo har fullgjort sin uppgifts- och avgiftsskyldighet riktigt och fullständigt får Riksskatteverket eller skattemyndighet besluta om revision hos honom. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 8-14 a §§ taxeringslagen (1990:324).
	27 c §
	Arbetsgivaravgifter, ränta och dröjsmålsavgift som inte har betalats i rätt tid och ordning får omedelbart drivas in.
76 §[4]	
Länsrättens beslut i fråga som avses i 6 § tredje stycket, 7 §, *13 § första stycket* eller 22 a § andra stycket får inte överklagas.	Länsrättens beslut i fråga som avses i 6 § tredje stycket, 7 § eller 22 a § andra stycket får inte överklagas.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Överklagande av länsrättens beslut i fråga som avses i 13 § första stycket får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.
Sjömansskattenämndens beslut överklagas hos kammarrätten inom den tid som gäller vid överklagande hos kammarrätten av nämndens beslut enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt. Beslut i fråga som avses i 6 § tredje stycket, *13 § första stycket* eller 22 a § andra stycket får dock inte överklagas.	Sjömansskattenämndens beslut överklagas hos kammarrätten inom den tid som gäller vid överklagande hos kammarrätten av nämndens beslut enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt. Beslut i fråga som avses i 6 § tredje stycket, eller 22 a § andra stycket får dock inte överklagas.
	Överklagande av Sjömansskattenämndens beslut i fråga som avses i 13 § första stycket får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Föreskrifterna om överklagande i 76 § träder dock i kraft först den 1 oktober 1994. Beslut som meddelats av skattemyndigheten eller Sjömansskattenämnden före ikraftträdandet överklagas enligt äldre föreskrifter.

[1] Lagen omtryckt 1991:98.

[2] Senaste lydelse 1992:1179.

[3] Senaste lydelse 1992:642.

[4] Senaste lydelse 1992:642.

2.11 Förslag till lag om ändring i tullagen (1987:1065)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (1987:1065)
dels att 16, 42 och 75-79 §§ skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas sju nya paragrafer, 75 a-75 c, 77 a, 77 b, 79 a och 79 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

16 §

Regeringen föreskriver vilka handlingar som skall bifogas en tulldeklaration eller i övrigt inges för att styrka uppgifter om en vara som skall förtullas.

En tullmyndighet kan förelägga den tullskyldige att lämna de ytterligare uppgifter som behövs för kontroll av tulldeklaration eller av annan uppgift om en vara som skall förtullas.

42 §[1]

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar ytterligare föreskrifter om uppgifter och handlingar som skall lämnas till tullmyndigheten när en vara förs ut ur landet.

Tullmyndigheten kan förelägga exportören att lämna de ytterligare uppgifter som behövs för kontroll av anmälan om utförsel eller av annan uppgift i fråga om en vara som skall föras ut.

På grundval av de lämnade uppgifterna och den undersökning av varan, som kan behövas, kontrollerar tullmyndigheten om det finns något hinder mot utförseln.

75 §[2]

För kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen fullgjorts riktigt och fullständigt får tullmyndigheten, utöver undersökning enligt 63 §, förelägga den som är uppgiftsskyldig att *för granskning tillhandahålla tullmyn-*

Tullmyndigheten får förelägga den som är *eller kan antas vara anmälnings- eller* uppgiftsskyldig *enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen* att *lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling* som behövs för *kontroll av att anmälnings- eller upp-*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
digheten räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör hans verksamhet. Även den för vars räkning en vara förts in eller förts ut kan föreläggas att tillhandahålla handlingar som behövs för *kontrollen. Detsamma gäller andra personer som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift som är av betydelse för kontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som rör verksamheten.*	*giftsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt och fullständigt sätt.*
	Vad som i första stycket sagts gäller även den för vars räkning en vara förts in eller förts ut.
Avser ett föreläggande enligt första stycket räkenskaper som förs med hjälp av automatisk databehandling skall dessa därvid efter tullmyndighetens bestämmande tillhandahållas i utskrift eller på medium för automatisk databehandling.	Avser ett föreläggande enligt första *eller andra* stycket *uppgifter* i räkenskaper som förs med hjälp av automatisk databehandling skall dessa därvid efter tullmyndighetens bestämmande tillhandahållas i utskrift eller på medium för automatisk databehandling.
	75 a §
	Tullmyndigheten får till ledning för kontroll av annans anmälnings- eller uppgiftsskyldighet förelägga den som bedriver eller kan antas bedriva verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift av betydelse för kontrollen kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling rörande rättshandling mellan den som föreläggs och annan person (kontrolluppgift).
	Den som föreläggs kan, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, i stället ställa nödvändiga handlingar till tullmyndighetens förfogande för granskning.
	75 b §
	Tullmyndigheten får besluta om revision hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller

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

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

76 §[3]

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

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

Ett beslut om *revision* skall *överlämnas till den reviderade innan revisionen verkställs. Beslutet skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 78 och 79* §§.

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

77 §[4]

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

En revision skall *bedrivas i samverkan med den reviderade och* på *ett* sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.

Revisionen får genomföras hos den reviderade om han medger det. Granskningen av handlingar skall ske hos den reviderade om han begär det och granskningen kan ske där utan betydande svårighet.

77 a §

Om revisionen inte verkställs

hos den reviderade skall handlingarna som omfattas av revisionen på begäran överlämnas till revisorn mot kvitto.

Vid revisionen får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas om de inte skall undantas enligt 78 §.

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

77 b §

Vid revision skall den reviderade tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande samt i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen.

Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Revisorn får kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.

Vid granskning av upptagning som avses i andra stycket får endast de tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Endast sådana uppgifter som behövs för ändamålet får tas fram. Granskningen får inte verkställas via telenät.

Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket får tullmyndigheten förelägga honom vid vite att fullgöra dem.

77 c §

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

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

78 §[5]

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

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

Länsrättens beslut får inte överklagas.

På den enskildes begäran skall från föreläggande eller revision undantas

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

2. annan handling med ett allmänt skyddsintresse eller ett betydande enskilt skyddsintresse, vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får endast undantas om handlingens skyddsintresse överväger dess betydelse för kontrollen.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter.

79 §

I fråga om granskning som avses i 75-78 §§ gäller bestämmelserna i 69 och 71 §§ i tillämpliga delar.

En skriftlig begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift, visa upp handling eller visa

Den vars handlingar är föremål för granskning skall också lämna upplysningar och på annat sätt lämna det biträde som krävs för att granskningen skall kunna verkställas.

Tullmyndigheten skall snarast meddela resultatet av granskningen till den hos vilken granskningen skett och, om det behövs, lämna denne tillfälle att yttra sig.

upp kopia av handling, skall ges in till länsrätten, tillsammans med föreläggandet och, i förekommande fall, den begärda handlingen eller uppgiften.

Om den reviderade begär att en handling skall undantas från revision skall handlingen, om tullmyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten.

Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om handlingen eller uppgiften skall undantas från kontrollen.

Anser den enskilde att en handling eller uppgift inte omfattas av kontrollen handläggs frågan om undantagande på motsvarande sätt.

79 a §

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

I fråga om upptagning som avses i 77 a § tredje stycket bestämmer länsrätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.

Länsrätten får i fråga om upptagning som avses i föregående stycke besluta om sådana begränsningar i tullmyndighetens rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att uppgift, som bör undantas från granskning, inte skall bli tillgänglig för myndigheten.

79 b §

Om en handling eller del av handling undantagits från kontrollen får dess innehåll inte återges eller åberopas i utredningen. Detta gäller även om handling återlämnats innan länsrätten prövat frågan, men efter det att den begärts undantagen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Senaste lydelse 1990:138.
[2] Senaste lydelse 1993:640.
[3] Senaste lydelse 1993:640.
[4] Senaste lydelse 1993:640.
[5] Senaste lydelse 1993:640.

2.12 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

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

dels att 3 kap. 3 § och 4 kap. 6 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 3 kap. 50 a §, och närmast före den nya paragrafen en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
3 §	
Länsrätten får, *om det finns synnerliga skäl,* på framställning av en uppgiftsskyldig som förelagts att lämna kontrolluppgift som enligt bestämmelserna i detta kapitel skall lämnas först efter föreläggande, *befria honom från denna skyldighet när uppgiften omfattas av den uppgiftsskyldiges tystnadsplikt eller särskilda omständigheter i annat fall gör att att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom.*	Länsrätten får på framställning av en uppgiftsskyldig som förelagts att lämna kontrolluppgift *eller visa upp handling* som enligt bestämmelserna i detta kapitel skall lämnas *eller visas upp* först efter föreläggande, *besluta att uppgift eller handling skall undantas från föreläggandet. Därvid gäller bestämmelserna i 3 kap. 13 och 14 §§ taxeringslagen (1990:324).*
	Kontrolluppgift om rättshandling m.m.
	50 a §
	Efter föreläggande av skattemyndigheten skall den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) eller annan juridisk person än dödsbo lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och annan person. Om det finns särskilda skäl får även annan föreläggas att lämna sådan uppgift.
	Den som föreläggs kan, om föreläggandet medför att han måste

lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, i stället ställa nödvändiga handlingar till skattemyndighetens förfogande för granskning.

Ett föreläggande enligt första stycket får även avse att visa upp handling eller lämna över en kopia av handling angående rättshandling.

4 kap.

6 §[1]

Skattemyndighetens beslut enligt 2 kap. 19 § får överklagas till Riksskatteverket. Övriga beslut av skattemyndigheten enligt denna lag får inte överklagas.

Riksskatteverkets beslut enligt denna lag får inte överklagas.

Länsrättens beslut enligt 3 kap. 3 § får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Senaste lydelse 1990:1136.

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

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

dels att 5 § skall upphöra att gälla,

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[1]	
Denna lag gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter samt vid granskning enligt *75* § tullagen (1987:1065), när åtgärden innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973:289).	Denna lag gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter samt vid granskning enligt *75 b* § tullagen (1987:1065), när åtgärden innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973:289).
3 §[2]	
Datainspektionen utövar tillsyn över att granskning som sker med hjälp av automatisk databehandling inte medför otillbörligt intrång i personlig integritet. Härvid tillämpas 15 § andra stycket och 16 § datalagen (1973:289).	
Den som verkställer revisionen eller granskning enligt 75 § tullagen (1987:1065) skall lämna Datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.	Den som verkställer revisionen eller granskning enligt 75, *75 a eller 75 b* § tullagen (1987:1065) skall lämna Datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.
6 §[3]	
Den som har beslutat om revisionen eller granskning enligt 75 § tullagen (1987:1065) och den hos vilken revisionen eller granskningen sker får överklaga Datainspektionens beslut enligt denna lag till regeringen. Även Justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.	Den som har beslutat om revision eller granskning enligt 75, *75 a eller 75 b* § tullagen (1987:1065) och den hos vilken revisionen eller granskningen sker får överklaga Datainspektionens beslut enligt denna lag till regeringen. Även Justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Senaste lydelse 1993:641.
[2] Senaste lydelse 1993:641.
[3] Senaste lydelse 1993:641.

2.14 Förslag till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar

Härigenom föreskrivs att 18 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

18 §[2]

Länsrätt är domför med en lagfaren domare ensam

1. när åtgärd som avser endast måls beredande vidtages,
2. vid sådant förhör med vittne eller sakkunnig som begärts av annan länsrätt,
3. vid beslut som avser endast rättelse av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende,
4. vid beslut om återkallelse tills vidare av ett körkort, körkortstillstånd eller traktorkort eller om vägran att tills vidare godkänna ett utländskt körkort, när det är uppenbart att ett sådant beslut bör meddelas eller när omhändertagande beslutas enligt 23 § körkortslagen (1977:477),
5. vid beslut enligt luftfartslagen (1957:297) om försättande ur kraft av ett certifikat, elevtillstånd eller behörighetsbevis, när det är uppenbart att ett sådant beslut bör meddelas,
6. vid annat beslut som inte innefattar slutligt avgörande av mål.

Om det inte är påkallat av särskild anledning att målet prövas av fullsutten rätt, är länsrätt domför med en lagfaren domare ensam vid beslut som inte innefattar prövning av målet i sak.

Åtgärder som avser endast beredande av ett mål och som inte är av sådant slag att de bör förbehållas lagfarna domare får utföras av en annan tjänsteman vid länsrätten som har tillräcklig kunskap och erfarenhet. Närmare bestämmelser om detta meddelas av regeringen.

Vad som sägs i andra stycket gäller även vid avgörande av

1. mål om utdömande av vite,
2. mål enligt *bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen*, enligt lagen (1978: 880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, om besiktning enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), om handlings undantagande från taxeringsrevision, skatterevision, eller annan granskning och om befrielse från skyldighet att lämna upplysningar eller visa upp handling enligt taxeringslagen (1990: 324), mervärdesskattelagen (1994: 000), *lagen*

Vad som sägs i andra stycket gäller även vid avgörande av

1. mål om utdömande av vite,
2. mål enligt *lagen (1994:00) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet*, enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, om besiktning enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), om handlings undantagande från taxeringsrevision, skatterevision, eller annan granskning och om befrielse från skyldighet att lämna upplysningar eller visa upp handling enligt taxeringslagen (1990: 324), mervärdesskattelagen (1994: 000), *tullagen*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
(1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter samt om befrielse från skyldighet att lämna kontrolluppgift enligt lagen (1990: 325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,	*(1987:1065)* eller lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter samt om befrielse från skyldighet att lämna kontrolluppgift enligt lagen (1990: 325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
3. mål om omedelbart omhändertagande enligt 6 § lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, mål om tillfälligt flyttningsförbud enligt 27 § samma lag, mål om omedelbart omhändertagande enligt 13 § lagen (1988: 870) om vård av missbrukare i vissa fall, mål om tillfälligt omhändertagande enligt 37 § smittskyddslagen (1988:1472), mål enligt 33 § lagen (1991:1128) om psykiatrisk tvångsvård samt mål enligt 18 § första stycket 2-4 såvitt avser de fall då vården inte har förenats med särskild utskrivningsprövning eller 5 lagen (1991:1129) om rättspsykiatrisk vård,	3. mål om omedelbart omhändertagande enligt 6 § lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, mål om tillfälligt flyttningsförbud enligt 27 § samma lag, mål om omedelbart omhändertagande enligt 13 § lagen (1988: 870) om vård av missbrukare i vissa fall, mål om tillfälligt omhändertagande enligt 37 § smittskyddslagen (1988:1472), mål enligt 33 § lagen (1991:1128) om psykiatrisk tvångsvård samt mål enligt 18 § första stycket 2-4 såvitt avser de fall då vården inte har förenats med särskild utskrivningsprövning eller 5 lagen (1991:1129) om rättspsykiatrisk vård,
4. mål om anstånd med att betala skatt eller socialavgifter enligt uppbördslagen eller skatteförfattningarna och annat mål enligt uppbördslagen och folkbokföringsförfattningarna med undantag av mål om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt och mål enligt lagen (1984:668) om upppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,	4. mål om anstånd med att betala skatt eller socialavgifter enligt uppbördslagen eller skatteförfattningarna och annat mål enligt uppbördslagen och folkbokföringsförfattningarna med undantag av mål om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt och mål enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,
5. mål om uppdelning av taxeringsvärde enligt 20 kap. 15 § fastighetstaxeringslagen (1979: 1152),	5. mål om uppdelning av taxeringsvärde enligt 20 kap. 15 § fastighetstaxeringslagen (1979: 1152),
6. mål som avser ändring av taxerad inkomst med högst 5 000 kr.,	6. mål som avser ändring av taxerad inkomst med högst 5 000 kr.,
7. mål enligt skatte- och taxeringsförfattningarna i vilket beslutet överensstämmer med parternas samstämmiga mening,	7. mål enligt skatte- och taxeringsförfattningarna i vilket beslutet överensstämmer med parternas samstämmiga mening,
8. mål om rättshjälp genom offentligt biträde i ett ärende hos en annan myndighet,	8. mål om rättshjälp genom offentligt biträde i ett ärende hos en annan myndighet,
9. mål enligt körkortslagen (1977:477), om beslutet innebär att	9. mål enligt körkortslagen (1977:477), om beslutet innebär att

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
något körkortsingripande inte skall ske eller att varning meddelas eller om det är uppenbart att ett körkort, körkortstillstånd eller traktorkort skall återkallas eller att ett utländskt körkort inte skall godkännas,	något körkortsingripande inte skall ske eller att varning meddelas eller om det är uppenbart att ett körkort, körkortstillstånd eller traktorkort skall återkallas eller att ett utländskt körkort inte skall godkännas,
10. mål enligt luftfartslagen, om beslutet innebär att varning meddelas eller om det är uppenbart att ett certifikat, elevtillstånd eller behörighets bevis skall återkallas,	10. mål enligt luftfartslagen, om beslutet innebär att varning meddelas eller om det är uppenbart att ett certifikat, elevtillstånd eller behörighets bevis skall återkallas,
11. mål i vilket saken är uppenbar.	11. mål i vilket saken är uppenbar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Lagen omtryckt 1981:1323.

[2] Senaste lydelse 1993:513.

2.15 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sekretesslagen[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
9 kap.	
2 §	
Sekretess gäller i	Sekretess gäller i
1. särskilt ärende om kontroll *beträffande* skatt eller *om säkringsåtgärd i samband med sådan kontroll* samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte faller under 1 §,	1. särskilt ärende om *revision eller annan* kontroll *i syfte att fastställa* skatt, *tull* eller *avgift eller underlag för skatt tull eller avgift* samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte faller under 1 §,
2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,	2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,
3. ärende om anstånd med erläggande av skatt	3. ärende om anstånd med erläggande av skatt
för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.	för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

I fråga om sekretess enligt denna paragraf tillämpas 1 § första stycket tredje-sjätte meningarna.

Sekretessen gäller inte beslut i ärende som avses i första stycket 2 och 3.

I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1]Lagen omtryckt 1992:1474.

2.16 Förslag till lag om ändring i utsökningsbalken

Härigenom föreskrivs i fråga om utsökningsbalken

dels att 8 kap. 14 § skall upphöra att gälla,

dels att 10 kap. 7 och 10 §§, 12 kap. 25 §, 13 kap. 7 § och 16 kap. 15 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Förslagen lydelse*
10 kap.	
7 §	
Minst trettio dagar före auktionen skall underrättelser om försäljningen sändas till sökanden och ägaren samt till kända borgenärer som har sjöpanträtt, panträtt på grund av inteckning, retentionsrätt *eller förmånsrätt på grund av betalningssäkring*. Blir sådan borgenär känd senare, skall underrättelse genast sändas till honom. Har registermyndigheten uppgift om adress, skall den användas. Underrättelse till utrikes ort skall om möjligt sändas med flygpost.	Minst trettio dagar före auktionen skall underrättelser om försäljningen sändas till sökanden och ägaren samt till kända borgenärer som har sjöpanträtt, panträtt på grund av inteckning *eller* retentionsrätt. Blir sådan borgenär känd senare, skall underrättelse genast sändas till honom. Har registermyndigheten uppgift om adress, skall den användas. Underrättelse till utrikes ort skall om möjligt sändas med flygpost.
10 §	
I sakägarförteckningen upptas, förutom exekutionsfordringen, fordran som är förenad med sjöpanträtt, panträtt på grund av inteckning, retentionsrätt *eller förmånsrätt på grund av betalningssäkring* samt förrättningskostnaderna.	I sakägarförteckningen upptas, förutom exekutionsfordringen, fordran som är förenad med sjöpanträtt, panträtt på grund av inteckning *eller* retentionsrätt samt förrättningskostnaderna.
Om skeppet hör till konkursbo, upptas även arvode och annan kostnad för skeppets förvaltning under konkursen. Är skeppet därjämte utmätt *eller taget i anspråk genom betalningssäkring*, upptas fordran som skall utgå med förmånsrätt enligt 10 § förmånsrättslagen (1970:979).	Om skeppet hör till konkursbo, upptas även arvode och annan kostnad för skeppets förvaltning under konkursen. Är skeppet därjämte utmätt, upptas fordran som skall utgå med förmånsrätt enligt 10 § förmånsrättslagen (1970:979).

Med fordran som är förenad med panträtt på grund av inteckning avses även fordran för vilken skepp har tagits i anspråk enligt 9 kap. 14 § samt rätt till betalning på grund av ägarhypotek.

12 kap.

25 §[1]

I sakägarförteckningen upptas förutom exekutionsfordringen

1. fordran som skall utgå med förmånsrätt enligt 6 § 1 eller 7 § 1 eller 2 förmånsrättslagen (1970:979) och som förfaller till betalning senast den tillträdesdag som anges i 36 §,

2. fordran som är förenad med panträtt i fastigheten,

3. fordran som är förenad med förmånsrätt i fastigheten på grund av betalningssäkring,

4. nyttjanderätt, servitut eller rätt till elektrisk kraft som besvärar fastigheten, om rättigheten är inskriven eller grundar sig på skriftlig handling som är tillgänglig eller avser hyra av en bostadslägenhet i en fastighet, som är taxerad som hyreshusenhet, om hyresgästen har tillträtt lägenheten, dock ej sådan rättighet som skall bestå oavsett fastighetens försäljning,

3. nyttjanderätt, servitut eller rätt till elektrisk kraft som besvärar fastigheten, om rättigheten är inskriven eller grundar sig på skriftlig handling som är tillgänglig eller avser hyra av en bostadslägenhet i en fastighet, som är taxerad som hyreshusenhet, om hyresgästen har tillträtt lägenheten, dock ej sådan rättighet som skall bestå oavsett fastighetens försäljning,

5. förrättningskostnaderna.

4. förrättningskostnaderna.

Om fastigheten hör till konkursbo, upptas även arvode och annan kostnad för fastighetens förvaltning under konkursen.

13 kap.

7 §[2]

Är fordran eller därmed förenad förmånsrätt beroende av villkor eller tvistig eller är förmånsrätt beroende av att sökt inteckning beviljas, skall kronofogdemyndigheten avsätta vad som belöper på fordringen i avvaktan på att villkoret uppfylls eller förfaller eller att tvisten eller frågan om inteckning blir slutligt avgjord. Avsättning skall dock ej ske i fall då tvist skall prövas enligt tredje stycket.

Borgenär vars fordran eller förmånsrätt är tvistig skall, om det ej av särskilda skäl är obehövligt, föreläggas att inom en månad från det att föreläggandet delgavs honom väcka talan om rätten till medlen mot sakägare som medlen skall tillkomma om borgenärens anspråk faller bort. Efterkommer borgenären ej föreläggandet, har han förlorat sin rätt till medlen, om ej motparten inom den angivna tiden har väckt talan mot borgenären.

Kan fördelningen ej utan betydande olägenhet för parterna avslutas utan att tvisten har blivit avgjord, skall kronofogdemyndigheten själv pröva tvisten, om det är ändamålsenligt. Därvid gäller vad som sägs i 2 kap. 22 och 23 §§.

Vad som belöper på fordran som är förenad med förmånsrätt på grund av betalningssäkring skall avsättas i avvaktan på att fordringen fastställs och förutsättningar för indrivning inträder eller att beslutet om betalningssäkring hävs.

16 kap.

15 §

Kvarstad för fordran hindrar ej att egendomen utmäts eller beläggs med kvarstad för annan fordran. Finns annan egendom att tillgå, skall dock denna tagas i anspråk i första hand, om ej den fordran för vilken utmätning eller kvarstad söks är förenad med särskild förmånsrätt i den kvarstadsbelagda egendomen.

Om egendom som har belagts med kvarstad för fordran utmäts för annan fordran vilken ej är förenad med särskild förmånsrätt i egendomen *eller tas i anspråk genom betalningssäkring för sådan fordran,* skall egendomen anses samtidigt utmätt för kvarstadsborgenärens fordran. Sådan utmätningsverkan förfaller, om den sökta utmätningen *eller betalningssäkringen* hävs.

Om egendom som har belagts med kvarstad för fordran utmäts för annan fordran vilken ej är förenad med särskild förmånsrätt i egendomen, skall egendomen anses samtidigt utmätt för kvarstadsborgenärens fordran. Sådan utmätningsverkan förfaller, om den sökta utmätningen hävs.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter tillämpas fortfarande i fråga om betalningssäkring som verkställts före ikraftträdandet.

[1]Senaste lydelse 1990:1388.

[2]Ändringen innebär att fjärde stycket upphävs.

2.17 Förslag till lag om ändring i konkurslagen (1987:672)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 5 § samt 4 kap. 13 och 19 §§ konkurslagen (1987:672) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Förslagen lydelse*
1 kap.	
5 §	
Med panträtt i fast egendom jämställs vid tillämpningen av denna lag annan särskild förmånsrätt som gäller i egendomen och inte grundas på utmätning *eller betalningssäkring*.	Med panträtt i fast egendom jämställs vid tillämpningen av denna lag annan särskild förmånsrätt som gäller i egendomen och inte grundas på utmätning.
Vad som sägs om borgenär med handpanträtt i lös egendom tillämpas också i fråga om borgenär med rätt att hålla kvar lös egendom till säkerhet för fordran (retentionsrätt).	
4 kap.	
13 §[1]	
Förmånsrätt eller betalning som en borgenär har vunnit genom utmätning går åter, om förmånsrätten har inträtt senare än tre månader före fristdagen. Har utmätningen skett till förmån för någon som är närstående till gäldenären, går förmånsrätten eller betalningen också åter om förmånsrätten har inträtt dessförinnan men senare än två år före fristdagen och det inte visas att gäldenären varken var eller genom åtgärden blev insolvent.	
Förmånsrätt på grund av betalningssäkring går åter, om förmånsrätten har inträtt senare än tre månader före fristdagen.	
Vad som sägs i första *och andra styckena* gäller inte om förmånsrätten har inträtt vid utbyte mot egendom som har utmätts *eller betalningssäkrats* tidigare än tre månader före fristdagen eller, i fall som avses i första stycket andra meningen, två år före fristdagen.	Vad som sägs i första *stycket* gäller inte om förmånsrätten har inträtt vid utbyte mot egendom som har utmätts tidigare än tre månader före fristdagen eller, i fall som avses i första stycket andra meningen, två år före fristdagen.
19 §	
Förvaltaren får påkalla återvinning	
1. genom att väcka talan vid allmän domstol,	
2. genom att göra anmärkning mot bevakning eller i samband med utdelningsförfarandet bestrida yrkande i annan ordning om betalnings- eller förmånsrätt i konkursen eller	
3. genom att göra invändning mot annat yrkande som i rättegång	

framställs mot konkursboet.

Om förvaltaren inte vill påkalla återvinning och inte heller ingår förlikning i saken, får en borgenär påkalla återvinning genom att väcka talan vid allmän domstol.

För återgång av förmånsrätt som har vunnits genom utmätning *eller genom betalningssäkring* behövs inte någon särskild åtgärd.

För återgång av förmånsrätt som har vunnits genom utmätning behövs inte någon särskild åtgärd.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter tillämpas i fråga om betalningssäkring som verkställts före ikraftträdandet.

[1]Senaste lydelse 1989:1002. Ändringen innebär bl.a. att andra stycket upphävs.

2.18 Förslag till lag om ändring i rättshjälpslagen (1972:429)

Härigenom föreskrivs att 8 § rättshjälpslagen (1972:429)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Förslagen lydelse*

8 §[2]

Allmän rättshjälp får ej beviljas

1. i angelägenhet som skall prövas eller på annat sätt behandlas utom riket; rättshjälp får dock beviljas en rättssökande som är bosatt här, om saken gäller ett brott mot honom eller henne som motsvarar brott enligt 6 kap. brottsbalken eller om det finns särskilda skäl för rättshjälp,
2. utlänningar som varken är eller tidigare varit bosatta här, om det inte finns särskilda skäl för rättshjälp,
3. den som är eller har varit näringsidkare i angelägenhet som har uppkommit i hans näringsverksamhet, om det inte finns skäl för rättshjälp med hänsyn till verksamhetens art och begränsade omfattning, hans ekonomiska och personliga förhållanden och omständigheterna i övrigt,
4. i fråga om anspråk som överlåtits till den rättssökande, om överlåtelsen kan antagas ha ägt rum i syfte att åstadkomma fördel vid prövning av begäran om rättshjälp,
5. för upprättande av självdeklaration,
6. för upprättande av äktenskapsförord, testamente eller gåvohandling,
7. i angelägenhet rörande bodelning, om det inte med hänsyn till boets beskaffenhet och makarnas eller sambornas personliga förhållanden finns särskilda skäl för rättshjälp,
8. om frågan om rättshjälp kan anstå till dess en annan rättslig angelägenhet, vari anspråket stöder sig på väsentligen likartad grund, har avgjorts slutligt,
9. ägaren eller tidigare ägare av en fastighet eller en byggnad i angelägenhet som avser fastigheten eller byggnaden, om han har eller borde ha haft rättsskyddsförsäkring eller något annat liknande rättsskydd som omfattar angelägenheten och något annat inte följer av andra stycket,
10. i angelägenhet rörande trafikskadeersättning enligt trafikskadelagen (1975:1410) eller rörande skadestånd som kan betalas från en föreliggande ansvarsförsäkring; dock får rättshjälp beviljas den skadelidande om angelägenheten är anhängig vid domstol eller rör enbart annan skada än personskada,

	11. i angelägenhet rörande skatter, tullar, avgifter eller betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, om det inte finns särskilda skäl för rättshjälp.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
11. den som ej har befogat intresse av att få sin sak behandlad.	*12.* den som ej har befogat intresse av att få sin sak behandlad.

I fall som avses i första stycket 9 får rättshjälp beviljas när den rättssökandes egna kostnader i angelägenheten har uppgått till minst tre gånger det basbelopp som anges i 6 § första stycket. Därvid beaktas endast kostnader av sådant slag som kan antas komma att betalas från den rättssökandes rättsskydd eller, om något sådant inte finns, kostnader som avses i 9 § andra stycket.

I fråga om visst slag av ärenden som är talrikt förekommande och normalt av enkel beskaffenhet kan regeringen förordna att allmän rättshjälp ej skall beviljas.

Under förutsättning av ömsesidighet kan regeringen förordna att medborgare i en viss främmande stat och den som, utan att vara medborgare i den staten, är bosatt där skall vara likställd med svensk medborgare i fråga om allmän rättshjälp.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1]Lagen omtryckt 1993:9.

[2]Lydelse enligt prop. 1993/94:26.

Lagrådet

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1994-02-11

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Hamdahl, justitierådet Bo Svensson, regeringsrådet Arne Baekkevold.

Enligt en lagrådsremiss den 20 januari 1994 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, m.m.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorerna Stefan Holgersson, Christer Alexandersson och Ingrid Engquist.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

Allmänt

De remitterade förslagen innehåller många bestämmelser om överklagande av förvaltningsmyndigheters och förvaltningsdomstolars beslut. En fråga som inte behandlats gäller besvärsrätten för företrädare för det allmänna. Enligt 14 § lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet skall frågor om åtgärder prövas av länsrätten på ansökan av en sådan företrädare (undersökningsledaren). Det torde kunna hävdas att denne därmed har ställning av part och blir besvärsberättigad i den fortsatta instanskedjan enligt allmänna regler. Bestämmelsen i 6 kap. 12 § taxeringslagen (1990:324) om besvärsrätt för Riksskatteverket kan också vara tillämplig när det gäller beslut som enligt remissen skall fattas med stöd av den lagen.

I åtskilliga andra fall torde frågan om besvärsrätt för det allmänna inte alls vara besvarad (se t.ex. 15 § lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet). Lagrådet anser att hithörande frågor bör bli föremål för ytterligare analys och överväganden.

Förslaget till lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Det remitterade förslaget har givit Lagrådet anledning till påpekanden av saklig art på några punkter och till en redaktionell bearbetning i vissa delar. Lagrådets förslag till lagtext framgår av bilaga till detta protokoll.

I följande avseenden kommenteras förslagen till ändringar. Följdändringar i de övriga remitterade lagförslagen anmärks också i detta sammanhang.

16 §

I paragrafen anges vissa handlingar som kan undantas från åtgärder enligt lagen. Enligt första stycket 2 undantas handling med ett "allmänt skyddsintresse eller betydande enskilt skyddsintresse", vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom.

I allmänmotiveringen sägs att den omständigheten att skyddsintresset skall vara allmänt betyder att det skall finnas ett skyddsintresse från mera

allmänna utgångspunkter, vilket kan vara fallet för t.ex. företagshemligheter och vissa råd i skatterättsliga angelägenheter. Med uttrycket betydande enskilt skyddsintresse avses enligt remissen att göra en markering för att även mer personliga förhållanden skall kunna beaktas, men att dessa bör ha ett uttalat skyddsbehov. Vidare anförs att det inte är fråga om att göra en strikt uppdelning i två kategorier skyddsintressen eftersom även ett beaktansvärt enskilt intresse är allmänt i den bemärkelsen att det fått rättsordningens skydd.

Enligt Lagrådets mening är det inte lämpligt att på angivet sätt dela upp ett skyddsintresse som gäller till förmån för en enskild i ett allmänt och ett enskilt skyddsintresse. En sådan uppdelning ger närmast intryck av att man skall skilja mellan å ena sidan det allmännas intresse och å andra sidan den enskildes intresse, såsom fallet är t.ex. i sekretesslagen (1980:100). Mot en sådan uppdelning kan även - som framgår av uttalande i remissen - invändas att ett beaktansvärt enskilt intresse också kan sägas vara allmänt i ungefär den bemärkelse som avses i remissen. Lagrådet föreslår mot denna bakgrund att det i lagtexten inte görs någon uppdelning på olika skyddsintressen utan att det bara används ett begrepp - betydande skyddsintresse - för att beteckna de olika omständigheter som enligt motiven skall medföra att handlingen kan undantas.

Motsvarande ändringar bör göras i 3 kap. 13 § taxeringslagen (1990:324), 78 § tullagen (1987:1065) och 3 kap. 15 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

21 §

I tredje stycket finns bestämmelser om verkställighet av beslut om åtgärder enligt lagen, dvs. åtgärder som anges i 2 §. Bestämmelserna innebär att sådana beslut får verkställas omedelbart om inte annat anges i beslutet. Däremot innehåller lagen inte några bestämmelser om verkställighet av beslut om undantagande av handlingar. Det är inte alldeles klart vad som i avsaknad av sådana bestämmelser skall anses gälla i fråga om verkställigheten av undantagandebeslut. Det synes lämpligt att en bestämmelse motsvarande den som gäller för beslut om åtgärder införs för undantagandebesluten. En sådan bestämmelse skulle klarlägga rättsläget.

Förutom i förevarande paragraf bör en sådan bestämmelse tas in i 3 kap. 14 c § taxeringslagen, 15 d § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och 79 c § tullagen (1987:1065).

18 och 25 §§

I 25 § första stycket föreskrivs att "endast de tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp" får användas som behövs för att tillgodose ändamålet med en åtgärd som avser upptagning. I andra stycket av samma paragraf anges att när åtgärden genomförs "terminal, program eller annat tekniskt hjälpmedel" får användas för att genomföra åtgärden. Terminologien är motsägelsefull bl.a. på det sättet att program anges vara ett tekniskt hjälpmedel på det ena men inte på det andra stället.

Lagrådet föreslår att begreppet tekniskt hjälpmedel ges en vid betydelse. Under begreppet bör falla s.k. hårdvara som datorer, terminaler, maskiner för läsning av mikrofische m.m. Hit bör också hänföras s.k. mjukvara dvs. dataoperativsystem, bokföringsprogram, revisionsprogram och andra program som behövs för att granska ett material som finns lagrat på disk eller annat medium som bara kan läsas med hjälp av ADB.

Utanför begreppet tekniskt hjälpmedel bör falla "sökbegrepp". Därmed torde förstås att sökfunktionen i ett datorprogram används t.ex. så att en granskare frågar efter alla transaktioner i räkenskapsmaterialet som avser viss person eller är av visst slag. I den mån begränsningar skall gälla beträffande användningen av sökbegrepp bör det anges särskilt i författningstexten.

I 25 § första stycket föreslås vidare att endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp får användas som behövs för att tillgodose ändamålet med åtgärden. Om den bestämmelsen iakttas får det till resultat att endast de uppgifter som behövs för ändamålet med åtgärden tas fram. Den föreslagna andra meningen i stycket är därför överflödig.

I 18 § bör anges att begränsningarna kan gälla inte bara tekniska hjälpmedel utan också sökbegrepp.

Lagrådet föreslår att 3 kap. 12 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324), 3 kap. 12 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och 77 b § tullagen (1987:1065) utformas på samma sätt som 25 § lagen om särskilda tvångsmedel i beskattningsförfarandet. Vidare bör 3 kap. 15 a § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt 79 a § tullagen utformas på samma sätt som 18 § lagen om särskilda tvångsmedel i beskattningsförfarandet.

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

3 kap.
10 §

I första stycket anges bl.a. att en taxeringsrevision skall bedrivas i samverkan med den reviderade. Detta är ett krav som gäller generellt och således också när revisionen genomförs med tvång. Det är uppenbart att det i sådana fall inte alltid går att bedriva revisionen i samverkan med den reviderade, eftersom detta i princip förutsätter frivillig medverkan från dennes sida. Bestämmelsen bör därför ändras så att samverkan inte blir ett absolut krav.

Vad som sägs i andra stycket om granskning av handlingar bör gälla också annat som revisionen kan avse, t.ex. granskning av inventarier. Andra stycket bör därför genomgående avse revisionen som sådan och andra meningen bör ändras i enlighet härmed. Motsvarande ändringar bör göras i 3 kap. 9 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och 77 § tullagen (1987:1065).

Lagrådet föreslår att 3 kap. 10 § taxeringslagen får följande lydelse:

"En taxeringsrevision skall om möjligt bedrivas i samverkan med den

reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.

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

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

14 §

Paragrafen har i Lagrådets förslag delats upp på tre paragrafer, så att 14 § motsvarar de tre första styckena i det remitterade förslaget, under det att fjärde och femte styckena i sistnämnda förslag får bilda 14 a § och sjätte och sjunde styckena 14 b §. Sista stycket i 14 b § bör lyda på följande sätt:

"Anser den enskilde att en handling eller uppgift inte omfattas av kontrollen, handläggs frågan om undantagande på det sätt som anges i 14 och 14 a § samt i första stycket".

Det remitterade förslagets 14 a § blir i Lagrådets förslag 14 c § och formuleras i nära överensstämmelse med lydelsen av 19 § förslaget till lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

I 3 kap. 15 a och 15 b §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och i 79-79 b §§ tullagen (1987:1065) bör motsvarande ändringar göras.

Övergångsbestämmelserna

Övergångsbestämmelserna till förslaget till lag om ändring i taxeringslagen innebär att äldre bestämmelser fortfarande skall gälla i fråga om revisioner som har beslutats före den 1 juli 1994. Det gäller dock inte de nya bestämmelserna om undantagande av handlingar och uppgifter. Begärs efter ikraftträdandet att handlingar eller uppgifter skall undantas från kontroll i en sådan gammal revision, skall framställningen härom prövas enligt de nya bestämmelserna. I det remitterade förslaget finns emellertid inte någon hänvisning till 6 kap. 10 § i dess nya lydelse. Det innebär att överklagande inte får ske av länsrättens beslut med anledning av en sådan framställning. Detta är enligt vad som har upplysts vid föredragningen inte avsett. Lagrådet föreslår därför att också 6 kap. 10 § i dess nya lydelse skall tillämpas, om handlingar och uppgifter begärs undantagna efter ikraftträdandet.

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

5 §

I det föreslagna andra stycket undantas från jämkning sådana ersättningar som utgår med stöd av förslagets 3 § första stycket 2 eller 3. I det senare av dessa fall utges ersättning efter särskilda grunder som i sig torde

utesluta jämkning. I det fall som avses i 2 bör jämkning som beror på att den skattskyldige endast delvis vinner bifall till sin talan kunna komma i fråga, om den del av målet som förloras inte gäller prejudikatfrågan. Bestämmelsen om undantag i 5 § andra stycket bör med hänsyn till det anförda strykas.

Övergångsbestämmelserna

Dessa bör innehålla, att lagen träder i kraft den 1 juli 1994 och att äldre bestämmelser fortfarande tillämpas i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. Utan särskilt stadgande torde framgå att med anhängiggörande även avses att ett ärende omprövas, revision påbörjas m.m. på initiativ av en förvaltningsmyndighet.

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:000)

Lagrådet föreslår att 17 kap. 5 och 6 §§ får följande lydelse.

"5 §

Skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och annan juridiska person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör omsättning av varor eller tjänster som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit näringsidkare (kontrolluppgift), om det behövs till ledning för beskattning av denne näringsidkare. Om det finns särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna kontrolluppgift.

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

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

6 §

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

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

Motsvarande ändringar bör göras i 3 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 75 a § tullagen (1987:1065) och 3 kap. 50 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter

I 3 kap. 3 § föreskrivs att länsrätten får befria den som förelagts att lämna kontrolluppgift från denna skyldighet, helt eller delvis. I det remitterade förslaget nämns vid sidan av föreläggande att lämna konstrolluppgift, föreläggande att visa upp handling. Detta är enligt Lagrådets mening onödigt. Termen kontrolluppgift bör även innefatta att visa upp en handling eller lämna över en kopia av handling. Bestämmelserna i 3 kap. 3 § och 50 a § bör utformas i enlighet härmed.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar

18 §

I fjärde stycket 2 räknas upp vissa typer av mål där länsrätten under vissa förutsättningar är domför med en lagfaren domare ensam. Det gäller bl.a. mål om befrielse från skyldighet att lämna upplysningar eller visa upp handling enligt vissa uppräknade lagar. Förslaget innebär att tullagen (1987:1065) läggs till uppräkningen och att lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare tas bort från denna. Motivet till att den sistnämnda lagen tas bort är enligt vad som upplysts vid föredragningen att den lagen i förevarande avseende endast innehåller en hänvisning till taxeringslagen och att det därför ansetts tillräckligt att taxeringslagen finns med i uppräkningen.

Den skyldighet som finns att lämna upplysningar m.m. vad gäller uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och den därmed sammanhängande möjligheten att få befrielse från skyldigheten har emellertid sin grund inte i taxeringslagen utan i den lag som reglerar nämnda uppbörd, även om denna i förevarande hänseende bara hänvisar till taxeringslagen. Det är alltså i ett sådant fall fråga om mål om befrielse från en skyldighet enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och den lagen bör därför vara kvar i uppräkningen. Vidare bör till uppräkningen fogas ytterligare två lagar beträffande vilka motsvarande förhållande råder, nämligen lagen (1958:295) om sjömansskatt och uppbördslagen (1953:272).

Övriga lagförslag

I den mån dessa förslag inte anmärkts i det föregående lämnas de utan erinran av Lagrådet.

Förslag till
Lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, m.m.

---

3 §

I denna lag förstås med

granskningsledare: den som i sin tjänst har till uppgift att övervaka granskningen samt den som särskilt förordnats att vara granskningsledare enligt lagen,

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

verksamhetslokal: utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten.

---

5 §

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

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

---

8 §

Handlingar som omfattas av revision får, under de förutsättningar som anges i 7 §, eftersökas och omhändertas i lokal, på förvaringsplats eller i annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler, om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns i lokalen, på

förvaringsplatsen eller i utrymmet. I fall som avses i denna paragraf gäller 7 § andra stycket.

9 §

I annat fall än som avses i 7 eller 8 § får handlingar som omfattas av ett föreläggande enligt någon av de i 1 § nämnda lagarna eftersökas och omhändertas för granskning, om föreläggandet inte följts och det finns särskild anledning att anta att den begärda handlingen finns hos den som förelagts.

---

16 §

Åtgärder enligt denna lag omfattar på den enskildes begäran inte

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

2. annan handling med ett betydande skyddsintresse, om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

---

18 §

I fråga om upptagning som avses i 17 § andra stycket får länsrätten besluta om sådana begränsningar i rätten att använda tekniska hjälpmedel och sökbegrepp som behövs för att en uppgift som skall undantas från granskning inte blir tillgänglig för myndigheten.

19 §

Om en handling eller en del av en handling undantagits från granskningen, får innehållet inte återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet.

Detta gäller även om en handling, utan beslut av länsrätten, återlämnats efter det att den begärts undantagen.

---

21 §

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

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

Ett beslut i fråga om åtgärd enligt denna lag får, om inte något annat anges i beslutet, verkställas omedelbart. Ett sådant beslut får inte utan

särskilda skäl verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00. Beslutet förfaller om verkställigheten inte påbörjats inom en månad.

Ett beslut i fråga om undantagande av handling eller uppgift gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet.

22 §

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

Om den som skall underrättas om beslutet inte har kunnat nås med underrättelse, får beslutet verkställas endast om det finns synnerliga skäl.

Verkställigheten får inte påbörjas förrän de som har rätt att närvara haft skälig tid att inställa sig. Detta gäller dock inte om åtgärden därigenom fördröjs i väsentlig omfattning eller om det finns en påtaglig risk att ändamålet med åtgärden annars inte uppnås.

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

- -

25 §

Vid verkställande av ett beslut om åtgärd som avser upptagning, får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med åtgärden. Åtgärden får inte genomföras via telenät.

När åtgärden genomförs får, om det är nödvändigt, användas tekniskt hjälpmedel som disponeras av den granskade eller annan hos vilken en upptagning förvaras.

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

- -

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

Denna lag tillämpas också vid revision eller annan kontroll av att skatt tagits ut enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Med person som avses i 11 § denna lag förstås därvid den som kan föreläggas enligt 27 § lagen om mervärdeskatt.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 24 februari 1994

Närvarande: statsminister Bildt, ordförande, och stadsråden B. Westerberg, Friggebo, Laurén, Hörnlund, Olsson, Svensson, Dinkelspiel, Thurdin, Wibble, Björck, Davidson, Könberg, Lundgren, Unckel, P. Westerberg, Ask

Föredragande: statsrådet Lundgren

Regeringen beslutar proposition 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen.

gotab 46073, Stockholm 1994