

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 7 1976

Bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen

Au taxeringsrevisor Jan-Eskil Jörby

Tvångsmedel för skattekontrollen

År 1902 fick svensken genom den första obligatoriska självdeklarationen ökade möjligheter att själv upplysa om sina inkomstförhållanden – sin skattekraft. Tidigare hade skatt påförts av bl a beredningskommittéer efter olika typer av schabloner och uppskattningar. Vid införandet av självdeklarationen satte man sin lit till taxeringsnämnderna. Om de skattskyldiga inte deklarerade eller lämnade enligt taxeringsnämndernas uppfattning för låga inkomstuppgifter, hade man ett effektivt och sanktionerat tvångsmedel – skönstaxeringen. Denna var en direkt fortsättning av 1800-talets schablontaxeringar. Men den krävde, för att taxeringarna skulle bli riktiga, att taxeringsnämnderna hade person-, lokal- och branschkönnedom. Så var inte alltid fallet. Naturligtvis brast det mest i de större städerna. Därför inrättade man i bl a Norrköping, Linköping, Eskilstuna och Borås kommunala taxeringsassistenter som fick till uppgift att göra utredningar till taxeringsnämnderna. Resultatet av dessa assistenters arbete visade, att självdeklarationer utan kontroll av bakgrundsmaterialet var en orimlighet. Det första året, 1930, höjde taxeringsassistenten i Norrköping taxeringarna med över 1 miljon kronor.¹ En statlig kommitté tillsattes, skattekontrollsakkunniga. Denna föreslog att en statlig kontrollapparat skulle byggas upp efter det kommunala mönstret.

Kontrollen fungerade tämligen väl till inpå 1950-talet. Då tycks man ha fjärrmat sig så långt från de gamla 1800-talsschablonerna att skönstaxeringarna inte längre fungerade som ett effektivt tvångsmedel. De skattskyldiga började tjäna på att ha ett dåligt eller obefintligt deklarationsunderlag. Skönstaxe-

¹ SOU 1933 : 27 sid 91 ff.

ringarna blev nämligen praktiskt taget undantagslöst för låga, därför att skattedomstolarna inte godtog taxeringsnämndernas oftast befogade uppskattningar av de skattskyldigas inkomster. Ja, inte ens taxeringsrevisorernas som regel försiktiga, jämförande beräkningar av verksamhetsresultat accepterades, när de skattskyldigas räkenskapsmaterial var så bristfällig att direkt oredovisade inkomster inte kunde påvisas. Kontrollmyndigheterna hade i vitesinstitutet inget effektivt tvångsmedel för att få fram handlingar, som de skattskyldiga inte ville visa och därför uppgav sig sakna.

Detta fick man klart för sig på ansvarigt håll och mot slutet av 1950-talet utarbetade några framsynta tjänstemän på finansdepartementet en promemoria med förslag till tvångsmedel i skatteprocessen, förslag som påminde om den nu införda bevissäkringslagen. Men de var före sin tid. Förslaget arbetades om, och vi fick den i praktiken oanvändbara handräckningslagen. Varför var denna olämplig? Jo, därför att den inte beaktade en av huvudprinciperna i all revisionsverksamhet: att man skall kunna komma oanmäld, om man vill få reda på det normala, det faktiska tillståndet i en verksamhet och i dess räkenskaper. Att även taxeringsrevision bör företas med denna utgångspunkt framgår av 56 § TL.

Bevissäkringslagens tillkomst

Det blev med tiden alltmer uppenbart att man måste förse förvaltningsprocessen med ett eget effektivt tvångsmedel. Därför ingick det i direktiven till utredningen om säkerhetsåtgärder m m i skatteprocessen, när denna tillsattes i februari 1973, att se över handräckningslagen.

Utredningen arbetade med berömvärd snabbhet. Efter visst planeringsarbete, som även omfattade enkäter till länsstyrelserna och vissa kronofogdemyndigheter, kom redan i maj 1974 dess delbetänkande (SOU 1974: 49), Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen.¹

Förslaget fick ett överlag välvilligt mottagande av remissinstanserna. Av svaren framgick bl a att effektiva tvångsmedel i förvaltningsprocessen var efterlängtade. Man fann som regel att utredningens förslag väl avvägt effektiviteten mot individens krav på rättssäkerhet. Bl a måste det från allmänhetens sida upplevas som speciellt positivt att lagförslaget – till skillnad från den gamla handräckningslagen och straffprocessens husrannsakan – gav granskningsmyndigheterna flera instrument som smidigt kunde anpassas efter omständigheternas krav.

Lagförslaget behandlades i lagrådet, vilket enligt vad en av dess ledamöter påpekat i annat sammanhang, endast hade marginella anmärkningar. Lagrådsremissen har dock fått till följd att propositionen 1975/76: 11 blivit något svåröverskådlig. Denna innehåller emellertid en mängd exempel och syn-

¹ Här förkortad till BSL.

punkter som framförts av utredningen, departementschefen och lagrådet. Särskilt värdefull vid lagens tillämpning är specialmotiveringen på sidorna 122–148. Det bör dock observeras att där angivna paragrafnummer på grund av tekniska ändringar efter lagrådsbehandlingen, inte överensstämmer med den antagna lagens. Den slutliga lagtexten finns i början av propositionen, då skatteutskottet och en enig riksdag godtog lagförslaget utan ändringar (SFS 1975: 1027).

Skatteutskottet framhöll, liksom flera remissinstanser, vikten av att den personal är utbildad som skall handha bevissäkringslagen. Anledningen till att utbildningen betonats är huvudsakligen den, att man inom förvaltningsprocessen inte tidigare haft lagstiftning, där tjänstemännen fått befogenheter att själva besluta om tvångsåtgärder och att i viss utsträckning också verkställa sina beslut. Riksskatteverkets utbildning av beslutfattarna – granskningsledarna¹ – och personal inom kronofogdemyndigheten², som i vissa fall är verkställande myndighet, började i januari 1976 och beräknas pågå under större delen av detta år.

Bevissäkringslagens uppbyggnad³

Lagens allmänna uppbyggnad är klar och logisk, vilket bäst åskådliggörs av följande schema :

Tillämpningsområde § 1

Begreppsbeskrivningar §§ 2–3

Villkor

för beslut §§ 4–7

för verkställighet §§ 8–14

Behörighet

att besluta §§ 8, 15, 26

att verkställa §§ 16–17

Undantagande av bevismedel §§ 18–21

Underrättelse

om beslut §§ 22–23

om verkställighet § 24

Besvär m m

över beslut §§ 25–26

över verkställighet §§ 25–26

Övriga bestämmelser

Tillämpning vid brottsmisstanke § 27

Sekretessregler § 28

¹ Här förkortat till grl

² Här förkortat till KFM.

³ Lagen har intagits i Skatte- och taxeringsförf. 1976 sid 474.

Tillämpningsområde § 1

Vid tillämpningen av BSL måste man hålla i minnet att den är en ramlag, vars användning begränsas av den speciallag efter vilken granskningen sker. Vilka dessa speciallagar är framgår av lagens första paragraf. I denna uppräknade lagar omfattar praktiskt taget hela skatte-, tull- och avgiftsområdet. Lagen kan således tillämpas av flera olika myndigheter. Följande redogörelse har begränsats till att huvudsakligen behandla bevissäkringslagens förhållande till TL.

Lagen är tillämplig vid ”revision eller annan granskning”. Med detta uttryck har lagstiftaren velat täcka all kontroll i fiskalt syfte. Därmed ligger exempelvis även taxeringsnämndernas deklarationsgranskning inom tillämpningsområdet. Detta har dock taxeringsfunktionärerna föga nytta av. Som framgår av det följande, under rubriken granskningsledare, saknas i BSL:s mening någon, som i *sin tjänst* övervakar deklarationsgranskningen, och därmed behörig beslutsfattare.

Luckor av nämnda slag är en följd av att BSL är en ramlag som omöjligt kunnat utformas så att den helt passar till speciallagarnas alla detaljer. Det är därför sannolikt att vissa korrigeringar i bl a TL kommer att bli nödvändiga. För att fullt kunna utnyttja BSL:s möjligheter och effektivt samordna olika myndigheters kontrollorgan måste man ersätta de skilda speciallagarna med en gemensam kontrollag, vilket dock syns vara en fråga på längre sikt.

Begreppsbeskrivningar §§ 2-3

I §§ 2-3 definieras några termer som i BSL har sin alldeles speciella, i lagen angivna innebörd.

Säkringsåtgärd

Säkringsåtgärd är den samlande beteckningen på de åtgärder som enligt lagen får tillgripas för att säkerställa bevismedel. Dessa säkringsåtgärder är *beslag, försegling och eftersökning*.

Bevismedel

Lagens § 2 anger endast exempel på det slags handlingar och material som kan vara bevismedel. Den närmare regleringen sker i speciallagarna. Bevismedel är endast sådant material som den granskade utan särskild begäran måste överlämna för kontroll eller som granskningsmyndigheten får begära att han skall förete i det aktuella kontrollärendet. BSL har alltså inte på något sätt ökat myndigheternas befogenheter att begära handlingar utan endast förbättrat deras möjligheter att få tillgång till önskat material för kontroll.

Definitionen innebär att samma handling kan vara bevismedel i den ena typen av granskning men inte i den andra. Således utgör en kassabok bevis-

medel vid taxeringsrevision enligt §§ 56 och 57 TL men inte vid normal deklarationskontroll, eftersom TO inte genom 31 §, 2 mom TL äger rätt att infordra sådant räkenskapsmaterial. Däremot blir exempelvis ett köpekontrakt bevismedel även vid taxeringsnämndsgranskningen.

En annan konsekvens av begreppsbeskrivningen är att ordet bevismedel inte innebär att man före beslut om säkringsåtgärd behöver visa att det begärda materialet fordras för processen eller kontrollen. Det väsentliga är att kontrollanten har rätt att ta del av det för granskning.

Äganderätten har betydelse vid prövningen av om det utgör bevismedel. Handling som finns hos den granskade men tillhör annan kan nämligen inte vara bevismedel enligt BSL. Detta beror på att skyldigheten att tillhandahålla handlingar för granskning enligt de olika speciallagarna endast torde avse vad som tillhör den granskade, och som bevismedel kan inte anses annat än vad den granskade är skyldig tillhandahålla.

Om exempelvis en advokat är föremål för taxeringsrevision, kan handlingar som uppenbarligen ägs av en klient inte beslagtas enligt BSL, såvida inte också klienten revideras. Föreligger tveksamhet om äganderätten, har departementschefen uttalat¹ att det måste presumeras att handlingar och andra bevismedel, som är i den granskades besittning, också tillhör honom. Det kan anmärkas att lagrådet ansåg² att besittningsrätten skulle vara helt avgörande.

När man skall avgöra om en viss dokumentation utgör bevismedel eller inte, saknar det betydelse var den förvaras. Den del av skattskyldigs räkenskaper som kan finnas hos en bokföringsbyrå är således också bevismedel. BSL är därför utformad på sådant sätt att bevismedel kan säkras hos tredje man utan att denne själv behöver vara utsatt för kontroll.

Invändningar från den granskade att materialet även innehåller privata anteckningar eller handlingar förtar inte dess karaktär av bevismedel. Har en skattskyldig använt en fickkalender som underlag för sina yrkanden om reseavdrag eller fördyrade levnadskostnader, får således denna betraktas som bevismedel oavsett vilka andra för kontrollen ovidkommande uppgifter den kan innehålla. Liksom TL har emellertid BSL anvisat en möjlighet att få vissa typer av handlingar av hemlig eller intrikat natur undantagna från processen, vilket behandlas under rubriken: ”Undantagande av bevismedel.”

Förvar och utrymme

För att kunna precisera och på lämpligt sätt avgränsa beslutfattarnas befogenheter och åtgärder har begreppen förvar och utrymme införts. Definitionerna har också anpassats till möjligheterna att genomföra säkringsåtgärden försegling.

¹ Prop. sid 188.

² sid 167.

Begreppet förvar anges i 2 § med en exemplifierad uppräkningsanordning: skåp, låda osv ”som kan tillslutas”. Öppna bokhyllor, bord o d är således inga förvar i BSL:s mening.

Utrymme definieras också med en uppräkningsanordning av exempel: byggnad, lokal, gård, upplagsplats eller liknande ”avgränsat utrymme”.

Gränsdragningen mellan förvar och utrymme kan vålla vissa problem. I specialmotivering påpekas¹ att ett utrymme bör vara så stort att en person kan röra sig fritt där. Vid tveksamhet om förvar eller utrymme föreligger, bör man utgå från att det är ett utrymme.²

Granskningsledare (Grl)

Termen granskningsledare är en gemensam beteckning, dels för de som har att i sin tjänst övervaka granskningen, t ex skattechef, revisionsdirektör, chef för mervärdeskatteenhet, dels de som särskilt förordnats att vara grl. Dessa båda kategoriers befogenheter skiljer sig i det avseende att det endast är grl i tjänsten som äger föra det allmännas talan, § 25. Dessutom måste de beslut som fattas av grl enligt särskilt förordnande överprövas av den grl som har att övervaka granskningen.

Innehavare av vissa tjänster är alltså automatiskt grl. Vilka det gäller torde komma att anges i arbetsordningar eller motsvarande. Befogenheterna är naturligtvis begränsade till ageranden vid den typ av granskningar som tjänstemannen har att övervaka, chef för mervärdeskatteenhet till skatterevisorer, fögderichef till kontroll av källskatt och arbetsgivareavgifter o s v.

Ett särskilt förordnande att vara grl kan vara generellt, begränsat till visst ärende eller viss typ av granskning. Förutsättningarna för att någon skall kunna förordnas vara grl är att vederbörande har särskild erfarenhet av granskningsarbete samt fått utbildning rörande BSL:s bestämmelser. Detta framgår av propositionen³ och skatteutskottets betänkande⁴.

Beträffande taxeringsnämndernas granskning påpekas i propositionen⁵ att orden ”i sin tjänst” innebär att taxeringsnämndsordförande inte är grl enligt BSL. Då det saknas befattningshavare som direkt övervakar ordförandens granskning av deklarationsmaterialet, innebär detta att BSL:s säkringsåtgärder inte kan utnyttjas i TN:s arbete i andra fall än då beslut om taxeringsrevision föreligger.

Beslag § 3

Beslag innebär att kända bevismedel fräntas innehavaren eller under för-

¹ sid 124.

² sid 61

³ sid 125.

⁴ SkU 1975/76: 12 sid 20 ff.

⁵ sid 124.

segling lämnas kvar hos honom. Innehavarens besittningsrätt rubbas så att han inte längre kan förfoga över materialet.

Försegling § 3

Försegling sker genom att förvar eller utrymme förses med sigill eller liknande förslutning. Inom tullväsendet använder man plomber och speciell tråd vid försegling. Övriga myndigheter avser att utnyttja särskilda gummerade sigill och tejprensor.

Person som bryter eller kringgår sigill gör sig skyldig till brottet ”överträdelse av myndighets bud” Br-B 17 kap 13 §. Straffsanktionen är böter eller fängelse högst ett år. Det kan också antas att skatt- eller avgiftsskyldig som bryter sigill kommer i ett dåligt processläge.

Eftersökning § 3

Eftersökning innebär att bevismedel efterforskas i förvar eller utrymme. Dess syfte är att få fram dolda bevismedel.

Den granskande bestämmer behovet av säkringsåtgärder

Avsikten med kontroll, oavsett om den är rutinmässig eller riktad mot något speciellt förhållande, är att förse granskningsmyndigheten med sådan information att riktigheten av lämnade uppgifter kan bedömas eller att skaffa underlag för påföring av rätt skattebelopp eller avgift. I de olika speciallagarna stadgas om skyldighet för de granskade att för kontroll tillhandahålla sitt uppgiftsunderlag och om granskningsmannens rättighet att få ta del av detta. Som exempel kan citeras TL § 56 mom 2 :

”Den som har att verkställa taxeringsrevision äger rätt att genast taga del av handlingar som skola granskas. Vid taxeringsrevision är den hos vilken revisionen sker pliktig att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som erfordras för revisionens verkställande.”

Detta innebär att det är granskningsmannen som bedömer, inte bara vilka handlingar han skall granska, utan också i vilken utsträckning han måste utnyttja sin rätt att genast ta del av dessa, för att han skall nå sitt syfte med revisionen. Den granskades agerande och hans relationer på granskningsmannens önskemål avgör, om och i vilken utsträckning BSL:s säkringsåtgärder behöver tillgripas. Tvångsmedlen sätts alltså in först då den granskade på något sätt försöker undandra sig eller sabotera en normal kontroll. En attitydförändring från den granskades sida kan alltså inskränka eller helt eliminera behov och verkställighet av beslutade eller övervägda säkringsåtgärder. Detta är en fundamental skillnad i förhållande till straffprocessens tvångsmedel. Den misstänkte saknar möjligheter att själv påverka och förhindra genomförandet av en husrannsakan.

Villkor för beslut om säkringsåtgärder

Beslut om beslag av bevismedel § 4

Beslag av bevismedel får beslutas om "bevismedlet icke tillhandahålles för granskning" – vägran – "eller risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas" – sabotagerisk.

Inte endast en direkt eller ej närmare motiverad vägran att tillhandahålla bevismedel, utan även underlåtenhet att – utan förklaring – förete begärda handlingar grundar rätt att besluta om beslag. Löftesbrott, t ex att räkenskaperna inte insänds inom utlovad tid eller lämnas i ofullständigt skick, ger också förutsättningar för beslut om beslag. Vid vägran är anledningen till varför bevismedlet inte överlämnas för granskning av underordnad betydelse. Det är tillräckligt att den granskade faktiskt inte tillhandahållit begärt material.

Ofta lämnar den granskade mer eller mindre trovärdiga förklaringar till varför bevismedel inte kan tillhandahållas. I sådana situationer ankommer det på grl att bedöma om han kan acceptera den uppgivna anledningen och avvakta med kontrollen, eller om sabotagerisk föreligger, d v s att revisionens resultat äventyras genom dröjsmålet. Det kan observeras att risken inte behöver vara uppenbar. I förarbetena har således påpekats¹ att, om den granskade eller företrädare för honom påstår att det behövs tid för att exempelvis iordningställa bokföringen, förvanskingsrisk enligt lagrummets mening ofta kan anses vara för handen.

Beslut om försegling av förvar och utrymme § 5

BSL anvisar tre användningsområden för förseglingsinstitutet.

Försegling *får* beslutas

1. om grl inte tillåts genomsöka förvar eller utrymme i vilket det skäligen kan antas att bevismedel finns och eftersökning inte kan beslutas eller verkställas omedelbart,
2. om bevismaterial – som inte är under beslag – inte lämpligen kan föras från platsen.

Försegling *skall* beslutas

3. om beslagtaget bevismedel lämnas kvar hos innehavaren.

I det första fallet har den granskade vägrat att tillmötesgå granskningsmannens begäran att få tillträde till förvar eller utrymme, där bevismedel troligtvis förvaras. Om det t ex är fråga om ett låst skåp, kan en grl väl besluta om eftersökning i skåpet, men han får inte själv verkställa denna, eftersom enligt BSL endast kronofogdemyndigheten äger bryta lås. I avvaktan på att personal därifrån och ev. en låssmed skall anlända, kan grl försegla skåpet. Har det under en revision kommit fram omständigheter, som tyder

¹ sid 128.

på att bevismedel förvaras exempelvis i en garderob i den granskades bostad, men denne förnekar detta och vägrar ge grl tillträde till garderoben, får grl göra framställning till LSR om tillstånd till eftersökning i garderoben. Där emot kan han, om han anser sig ha tillräckliga skäl för att anta att bevismedel finns i garderoben, själv besluta om och försegla garderoben i avvaktan på LSR:s beslut. Den omständigheten att ett förvar eller utrymme även innehåller privata handlingar eller föremål som inte är bevismedel, utgör inte hinder för försegling.

För att likställa revision hos den granskade med sådan som görs på granskningsmannens tjänsterum i det avseendet att den granskade berövas möjligheten att förfoga över och ev. sabotera bevismedlen under tid, då granskningsmannen inte är närvarande, har grl fått möjlighet att utan direkt uttalad risk kunna försegla förvar och utrymme, där granskningsmaterialet förvaras under den pågående revisionen.

Beslagtagna bevismedel som lämnat kvar hos innehavaren skall obligatoriskt läggas i förseglat förvar eller utrymme. Anledning härtill är att förhindra den granskade att disponerat över bevismedlen, vilket är syftet med beslaget.

Beslut om eftersökning av bevismedel § 6

Lagen skiljer mellan eftersökning i verksamhetslokaler m m (6 § 1 st) och privatbostäder (6 § 2 st) inte endast i fråga om villkor för beslut utan även vad gäller behörighet att besluta och att verkställa besluten.

Skillnaderna kan sammanfattas i fyra punkter.

1. Villkor för beslut, § 6

I verksamhetslokaler förutsätter man att bevismedel förvaras – för eftersökning i bostäder skall det finnas ”grundad anledning antaga att bevismedel finns där”.

2. Behörighet att besluta, § 15

Eftersökning i verksamhetslokaler m m får beslutas av grl – för eftersökning i bostäder fordras beslut av LSR.

3. Behörighet att verkställa § 16

Eftersökning i verksamhetslokaler m m kan i vissa situationer göras av grl – eftersökning i bostäder måste göras av KFM.

4. Närvarobestämmelser § 9

Eftersökning i verksamhetslokaler kan i vissa fall ske trots att den som berörs av förrättningen inte är närvarande utan endast ett särskilt vittne – vid eftersökning i bostäder får detta förfarande användas endast om ett undanhållande föreligger vilket kan antagas bero på försök att förhala granskningen.

Beslut om eftersökning i verksamhetsutrymmen m m § 6 1 st

För att eftersökning i *verksamhetsutrymmen* ska få beslutas fordras två förutsättningar :

1. *att* det finns grundad anledning anta att utrymmet – ej endast tillfälligt – används av *den granskade* för hans verksamhet eller att utrymmet yrkesmässigt används av *tredjeman* som har uppdrag för den granskade i dennes verksamhet.
2. *att* risk föreligger att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas.

Dessa förutsättningar gäller också vid beslut om eftersökning i förvar som påträffas i verksamhetsutrymmen, i myndighetslokal och på allmän plats.

Riskrequisitet är detsamma som vid beslag. Det är alltså i första hand grl som med utgångspunkt från sitt syfte med kontrollen har att bedöma om den granskade eller hans ombud handlat så att resultatet med kontrollen äventyras.

Gränsdragningen – den skattskyldiges verksamhets- och privatutrymme

Verksamhet i BSL:s mening omfattar alla aktiviteter för vilka det föreligger uppgiftsskyldighet till ledning för fastställande av skatt, tull eller avgift enligt de i 1 § nämnda lagarna. För kontroll enligt TL ingår således i begreppet verksamhet allt som kan hänföras till någon av kommunalskattelagens förvärvskällor.

Begreppet verksamhetsutrymme avser inte endast de egentliga verksamhetslokalerna; kontor, butik, verkstad, lager o dyl, utan också ställen där räkenskaperna förvaras eller upprättas. Att lokalen även disponeras av annan eller används för annat ändamål ändrar inte dess karaktär av verksamhetsutrymme. Om ett rum i en lägenhet utnyttjas både som kontor i en skattepliktig verksamhet och exempelvis som gästrum är det att betrakta som verksamhetsutrymme i BSL:s mening.

En grl får anses ha grundad anledning anta att viss del av privatbostaden används i verksamheten om t ex del av bostadshyran påförts rörelsen, hyra uttagits för kontor i bostaden, bostadsförmånen reducerats p g a att del av bostaden uppgivits använd i verksamheten, kontroll saknas och kontorsarbetet utföres i bostaden. Detta innebär dock inte att hela bostaden blir verksamhetsutrymme utan endast den begränsade del i vilken arbete för verksamheten bedrivs eller handlingar förvaras.

Uttrycket ”ej endast tillfälligt” i lagtexten har tillagts för att markera att om en företagare eller anställd tar hem visst räkenskapsmaterial exempelvis för att upprätta ett bokslut, göra kalkyler eller räkna på anbud detta inte innebär att vederbörandes hem till någon del får betraktas som verksamhetsutrymme.

Uppstår tveksamhet bör man som allmän regel anse att privatutrymme föreligger.

Tredjemansutrymmen

Liksom eftersökning kan ske i de granskades verksamhetsutrymmen och förvar, kan sådan företagas hos tredjeman, som har uppdrag för den granskade i dennes verksamhet. Eftersökningen är därvid begränsad till de lokaler som denne yrkesmässigt använder – revisionskontor, bokföringsbyråer, advokatkontor, banklokaler. Möjligheten att utsträcka eftersökningen till dessa kategorier har varit nödvändig att införa, dels för att bevismedel ofta förvaras hos dessa, dels för att förhindra ett enkelt kringgående av lagen genom att bevismedel som man önskar undanhålla från kontroll överföres eller förvaras hos tredjeman.

Beslut om eftersökning i privatutrymme eller förvar där

Liksom för beslut om eftersökning i verksamhetsutrymme m m måste två förutsättningar vara uppfyllda för att eftersökning skall få beslutas i ”annat utrymme och förvar”, dvs som regel bostäder och andra privatutrymmen.

1. ”om det finns grundad anledning antaga att bevismedel finns där”
2. och ”risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas”.

När det gäller verksamhetsutrymmen och förvar där förutsättes det att man på sådana ställen bör förvara och alltså också finna räkenskaper och liknande bevismedel. Om man skall börja leta på annat håll måste man av någon anledning misstänka att den granskade förvarar bevismedlet på denna normalt sett onaturliga plats. Ja man skall t o m ha grundad anledning tro att bevismedlen finns just där. Uttrycket grundad anledning skall enligt specialmotiveringen¹ tolkas på så sätt att det inte behöver vara fullt klarlagt eller styrkt att bevismedel finns i förvaret eller utrymmet men starka skäl talar för att det förhåller sig så.

Beträffande riskmomentet sammanfaller detta med det som gäller vid eftersökning i verksamhetsutrymmen.

Beslut om hävning av säkringsåtgärd 7 §

”Beslut om säkringsåtgärd skall omedelbart hävas när åtgärden inte längre behövs för bevisning”. Detta innebär att ett beslut i princip kan vara i kraft tills granskningen lett till ett lagakraftvunnet avgörande i beskattningsfrågan. Om den granskade å andra sidan t ex under verkställigheten av ett beslag förklarar, att han ändrat sig och frivilligt ställer materialet till granskningsmannens förfogande, utgör även detta grund för ett hävningsbeslut.

Handlingarna omhändertas då i stället enligt den speciallag efter vilken granskningen sker.

I normalfallet torde hävningsbesluten fattas och handlingarna återställas när granskningen avslutas.

¹ sid 134.

Villkor för verkställighet av säkringsåtgärder.

Tidpunkt för verkställighet §§ 8, 12

Beslut om säkringsåtgärd får verkställas omedelbart. Detta innebär, att ev överprövning inte behöver avvaktas, att besvär inte hindrar förrättningen och att framställning om undantagande av bevismedel, § 18 ff, inte heller påverkar verkställigheten.

Vid eftersökning i privatutrymmen gäller en absolut tidsgräns. Sådan förrättning får inte utan medgivande av den som berörs påbörjas mellan kl 19 och kl 8.

Närvaroregler, §§ 9 och 10

Den granskade eller annan hos vilken verkställighet sker skall beredas tillfälle närvara vid förrättningen. Kan sådan "ej utan nämnvärt uppskov" kallas eller inställa sig till förrättningen måste "särskilt tillkallat vittne" närvara. Med uttrycket "nämnvärt uppskov" avses att det i normalfallet endast får röra sig om någon eller några timmars dröjsmål. Huruvida man skall avvakta vederbörandes ankomst får dock avgöras från fall till fall. Vid mera ingripande eftersökningsåtgärder eller om den granskade vid kontakt förklarar att han kommer att inställa sig omgående, bör man kunna dröja något längre. "Särskilt tillkallat vittne" markerar att som vittne bör utses någon som kan företräda den granskades intressen såsom familjemedlem och anställd i viss tjänsteställning. Om detta inte kan ordnas bör någon från det allmännas sida som inte är direkt inblandad i granskningsärendet kunna fungera som vittne.

Även i fall då den granskade är närvarande äger han tillkalla ett eget vittne (§ 10). Detta för att han skall få möjlighet att anlita sakkunnigt biträde. Förrättningen får dock inte onödigtvis uppehållas för att detta vittne skall anlända. Något direkt hinder att påbörja förrättningen innan den tillkallade personen är närvarande föreligger således inte. I specialmotiveringen¹ har dock påpekats att förrättningen inte bör avslutas förrän det begärda vittnet infunnit sig.

Tillvägagångssätt vid verkställighet, §§ 14, 11, 13

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

Vid beslag gäller att; "bevismedel, som har tagits i beslag, får lämnas kvar hos innehavaren endast om särskilda skäl härför föreligger. Vid verkställighet av beslag får även förvar som behövs för bevismedlet omhändertagas." (§ 11.)

Behörighet att besluta §§ 15, 26

För att tvångsåtgärden smidigt skall kunna anpassas efter behovet är det

¹ sid 134.

väsentligt att den som har att utföra kontrollen också äger rätt att disponera tvångsmedlen. Av denna anledning har grl fått befogenhet att besluta om beslag och förseglning samt om eftersökning i verksamhetsutrymmen och förvar där, liksom i förvar i myndighetslokal och på allmän plats. Han kan också besluta om hävning av alla typer av säkringsåtgärder.

Beslut om eftersökning i privatbostäder fattas av LSR på skriftlig framställning av grl. Behörig att besluta är den LSR som för det år framställningen görs har att pröva den granskades taxering till statlig inkomstskatt. Saknas behörig LSR enligt den regeln skall framställningen prövas av LSR i det län där eftersökningen skall ske.

Behörighet att verkställa beslut §§ 16, 17

Vid kontrollarbetet är det betydelsefullt att beslutade säkringsåtgärder kan verkställas omgående. Därför har grl också fått behörighet att verkställa sina egna beslut. Härför fordras dock att förrättningen kan genomföras "obehindrat". Om verkställigheten avser förseglning eller eftersökning krävs dessutom att den som är föremål för åtgärden är närvarande eller "någon som kan anses företräda denne".

Fysiskt motstånd eller hot om våld från någon som är närvarande vid förrättningen utgör ett absolut hinder för grl att själv genomföra förrättningen. Om låsta skåp inte frivilligt öppnas innebär också detta att verkställigheten inte kan ske "obehindrat".

Vad som menas med uttrycket "någon som kan anses företräda denne" har närmare kommenterats i specialmotiveringen.¹ Den krets som kan komma i fråga är mera begränsad än den som kan uppträda som "särskilt tillkallat vittne". Inte endast personer från granskningsmyndigheten är uteslutna utan även anställda som inte har sådana befattningar att de på ett auktoritativt sätt kan företräda den granskades intressen i ekonomiska angelägenheter. Vid tveksamhet bör grl undvika att företa mera ingripande åtgärder som exempelvis eftersökning i kassakåp o dyl. I sådana fall bör grl sträva efter att begränsa sina egna ageranden till att försegla ifrågavarande förvar eller utrymmen i avvaktan på att den granskade infinner sig eller KFM kan tillkallas för verkställighet.

KFM är behörig att verkställa de beslut som grl inte själv får eller önskar genomföra. En grl har alltid rätt att begära hjälp från KFM och denna kan inte vägra att verkställa i behörig ordning fattade beslut. Det ligger i sakens natur att ett intimt samarbete mellan de olika kontrollmyndigheterna och den verkställande myndigheten är nödvändigt. KFM måste underrättas och samråd bör ske inte endast vid större kontrollaktioner utan även i andra fall där tillämpning av BSL kan väntas bli aktuell. I detta sammanhang måste

¹ sid 143.

det kraftigt understrykas att planerade kontrollaktioner inte får yppas för andra än de som är direkt inblandade i förrättningen.

Av lagens § 15 framgår att det endast är KFM som får verkställa de beslut som LSR fattat om eftersökning i privatutrymmen och förvar där.

Undantagande av bevismedel §§ 18–21, 26

Vid tillämpning av BSL har den granskade och annan hos vilken verkställighet sker givits möjlighet att i vissa fall få bevismedel undantagna från granskning. Stadgandet överensstämmer med bestämmelserna i TL 56 § 4 mom.

Förutsättningarna för undantagande är:

1. att skriftlig framställning om undantagande göres till LSR
2. att bevismedlet är sekretessbelagt eller att dess innehåll av andra skäl ej bör yppas,
3. att ”synnerliga skäl” för undantagande föreligger.

Det bör observeras att framställningen inte kan riktas till grl eller förrättningsman. Någon skyldighet att försegla handlingarna har inte stadgats. Bevismedlen ligger skyddade under de allmänna sekretessreglerna samt tystnadsplikten i § 28 och kan granskas av kontrollpersonalen tills dess LSR ev beslutat annorlunda.

Framställning om undantagande skall prövas utan dröjsmål av LSR i det län där verkställighet av beslaget ägt rum. Det kan således vara annan LSR än den som är behörig att fatta beslut om bevissäkring.

Bifalles framställning om undantagande skall LSR förordna att ifrågasvarande bevismedel återställs. Effekten av undantagandet är att dessa bevismedel inte får återges eller åberopas i granskningsärendet.

Underrättelse om beslut och verkställighet §§ 22–24

I 15 § förvaltningslagen föreskriven skyldighet att kommunicera före beslut kan beträffande grl:s beslut underlåtas enligt p 3 nämnda paragraf – en kommunicering skulle avsevärt försvåra genomförandet av säkringsåtgärden. Samma förhållande föreligger vid domstolsbeslut beträffande motsvarande bestämmelser i 10 och 18 §§ förvaltningsprocesslagen.

Den granskade och annan hos vilken verkställighet sker skall ha skriftliga underrättelser om såväl beslut som verkställighet. Denna delgivningsskyldighet har ålagts grl. Som framgår av BSL 23 § 3 st skall han delge inte endast sina egna beslut utan också domstolsbesluten. Härigenom får grl möjlighet att anpassa delgivningen till den för granskningen lämpligaste tidpunkten.

Som regel kommer delgivningen av beslut att ske i samband med förrättningen. Kan detta inte ske åligger det granskningsledaren att sörja för att vederbörande underrättas. I de fall granskningsledaren själv verkställer sina beslut kan beslut och verkställighetsbevis innefattas i en blankett. När verk-

ställighet sker genom KFM:s försorg torde denna som regel utfärda ett eget bevis på verkställigheten.

Besluten och bevisen om verkställighet avfattas på särskilda blanketter. På dessa skall bl a uppgivas skälen för beslut, vad säkringsåtgärden avser, vad den riktar sig mot och ev vittnen. Bevis om verkställighet av beslag skall innehålla förteckning över beslagtagna bevismedel och förvar som behövs för bevismedlen. Utöver uppgift om vad som skall iaktas av den som vill föra talan mot beslut och verkställighetsåtgärd måste erinran finnas om möjligheten att begära undantagande enligt 18 §.

Talan mot beslut och verkställighet §§ 25-26

Prövning av grl:s beslut om säkringsåtgärd liksom av verkställigheten kan begäras hos LSR. Lagtexten har utformats på sådant sätt att samma ordning skall kunnat tillämpas som vid beslag i brottmål. Detta innebär att viss tid inom vilken framställning om prövning skall ske inte är föreskriven. Den granskade kan således när som helst under ett beslags bestånd hos LSR begära prövning av om beslaget skall bestå.

Vilken LSR som är behörig att pröva framställningen anges i 26 §. Reglerna sammanfaller med behörigheten att besluta om eftersökning i privatutrymme och förvar där.

Tillämpning vid brottsmisstanke, 27 §

Under senare år har ett utvidgat samarbete mellan åklagare och skattemyndigheter lett till att de straffprocessuella tvångsmedlen alltmer utnyttjats i förvaltningsprocessen. Genom gemensamma kontrollaktioner har skatte- och brottsutredningarna kunnat samordnas och effektiviseras. Med hänsyn till polisens begränsade resurser i fråga om utredningar av ekonomiska brott och då skäligen brottsmisstanke måste föreligga innan åklagaren kan utnyttja sina tvångsmedel, är det väsentligt att anmälningarna från skattemyndigheternas sida är väl grundade och begränsade till svårare fall. Det är även ur de skattskyldigas synpunkt angeläget att de, så snart tveksamhet i skattefrågan föreligger, får möjlighet att föra en klargörande dialog med skattemyndigheterna innan de tvingas ut i brottmålsprocess. Mot denna bakgrund måste det anses som synnerligen tillfredsställande för samtliga parter att skattemyndigheterna fått egna för deras behov avpassade tvångsmedel. Härigenom uppnås ökad rättssäkerhet genom att tillförlitligare underlag kan erhållas inte endast för påförandet av skatter och avgifter utan även för anmälningar till åklagare vid brottsmisstanke.

Tystnadsplikt och sekretess 28 §

Av § 17 sekretesslagen (SFS 1937: 249) framgår bl a att uppgifter som

lämnats till myndighet till ledning för taxering eller påförandet av avgift inte får utlämnas utan den uppgiftsskyldiges samtycke. Även handlingar som upprättats av myndighet vid taxerings- och avgiftskontroll är sekretessbelagda. Denna handlingssekretess, vilken får anses tillämplig på de bevismedel som kan erhållas vid BSL:s användning, har kompletterats med en tystnadsplikt enligt 28 §:

”Vad någon har erfarit vid tillämpningen av denna lag får ej obehörigen yppas”. Denna paragraf gäller alla myndigheter och befattningshavare på alla nivåer!