

Regeringens proposition

1987/88: 65

om vissa ändringar i reglerna om
taxeringsrevision, m. m.



Prop.
1987/88: 65

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 12 november 1987.

På regeringens vägnar

Kjell-Olof Feldt

Bengt K. Å. Johansson

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar i bl. a. taxeringslagens (1956: 623) bestämmelser om revision. Enligt förslaget skall en taxeringsrevision normalt bara få ske hos bokföringsskyldiga och juridiska personer. Vidare införs vissa restriktioner i fråga om var och när en revision får verkställas. Samtidigt föreslås en viss utvidgning av skattemyndigheternas möjligheter att vid en taxeringsrevision inhämta upplysningar om ej namngivna personer.

Propositionen innehåller också förslag om vissa ändringar i bevissäkringslagen (1975: 1027) för skatte- och avgiftsprocessen. Ändringarna syftar till att i olika hänseenden stärka skyddet för den enskildes personliga integritet.

Slutligen föreslås i propositionen en reglering av skattemyndigheternas befogenheter att granska ADB-baserade räkenskaper.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1988.

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs att 46 §, 56 § 1–4 mom. och 57 § taxeringslagen (1956: 623)¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*46 §²

I denna lag inte särskilt angivna handlingar som behövs för taxering skall på begäran för taxeringskontroll tillhandahållas av myndigheter.

Uppgiftsskyldighet enligt första stycket föreligger dock inte i fråga om handlingar som innehåller uppgifter för vilka sekretess gäller till följd av 2 kap. 1 eller 2 § eller 3 kap. 1 § sekretesslagen (1980: 100) eller en bestämmelse till vilken hänvisas i någon av de nämnda paragraferna.

Om en handling innehåller uppgifter för vilka sekretess gäller enligt någon annan bestämmelse i sekretesslagen, föreligger uppgiftsskyldighet enligt första stycket endast om framställningen görs av läns-skattemyndigheten. Om ett utlämnande skulle medföra synnerligt men för något allmänt eller enskilt intresse, föreligger uppgiftsskyldighet endast om regeringen på ansökan av läns-skattemyndigheten beslutar att handlingen skall lämnas ut.

Uppgift som myndighet förfogar över och som behövs för taxering skall på begäran tillhandahållas för taxeringskontroll.

Uppgiftsskyldighet enligt första stycket föreligger dock inte i fråga om uppgifter för vilka sekretess gäller till följd av 2 kap. 1 eller 2 § eller 3 kap. 1 § sekretesslagen (1980: 100) eller en bestämmelse till vilken hänvisas i någon av de nämnda paragraferna.

Om sekretess gäller för uppgift enligt någon annan bestämmelse i sekretesslagen, föreligger uppgiftsskyldighet enligt första stycket endast om framställningen görs av läns-skattemyndigheten. Om ett utlämnande skulle medföra synnerligt men för något allmänt eller enskilt intresse föreligger uppgiftsskyldighet endast om regeringen på ansökan av läns-skattemyndigheten beslutar att uppgiften skall lämnas ut.

56 §

1 mom.³ För kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag riktigt och fullständigt fullgjorts eller för att eljest bereda beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering må taxeringsrevision äga rum hos envar deklara-tions- eller uppgiftsskyldig, dock att sådan revi-

1 mom. För kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag fullgjorts riktigt och fullständigt får taxerings-revision äga rum hos den som är bokförings-skyldig enligt bokfö-ringslagen (1976: 125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jord-bruksbokföringslagen (1979: 141) samt även hos annan juridisk per-

¹ Lagen omtryckt 1971: 399.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

² Senaste lydelse 1986: 1284.

³ Senaste lydelse 1979: 143

sion ej må äga rum hos myndighet eller annat organ, som avses i 46 § första stycket.

Taxeringsrevision må jämväl verkställas hos den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet, att uppgifter av betydelse för taxeringskontrollen kunna hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som föras vid verksamhetens bedrivande.

Vid taxeringsrevision må granskning ske av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifierationer ävensom av korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten.

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

Vid taxeringsrevision hos *skattskyldig* som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) må även verkställas *kassainventering och granskning av varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.*

2 m.o.m.⁴ 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

son som inte är dödsbo. Taxeringsrevision hos annan deklara- tions- eller uppgiftsskyldig får ske när särskilda skäl föranleder det. Taxeringsrevision får inte verkställas hos myndighet.

Taxeringsrevisionen får även avse att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av att deklara- tions- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts av andra, till namnet kända personer eller av någon som ingått viss bestämd rättshandling med den hos vilken revisionen skall äga rum. Hos den som avses i första stycket första meningen får taxeringsrevisionen dessutom avse att insamla uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revisionen sker.

Vid taxeringsrevision får granskning ske av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifierationer samt av korrespondens, protokoll och andra handlingar som rör verksamheten.

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

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

2 m.o.m. Den som verkställer taxeringsrevision har rätt att genast ta del av handlingar som skall granskas.

Vid taxeringsrevision är den, hos vilken revisionen sker, *skyldig* att

⁴ Senaste lydelse 1975: 1030.

tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar, som *erfordras* för revisionens verkställande, att lämna tillträde till de lokaler, som användas i hans verksamhet, samt att lämna nödigt biträde för granskning av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och för kassainventering.

3 m o m.⁵ Taxeringsrevision skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den *icke förorsakar hinder* i verksamheten för den, hos vilken revisionen sker.

Den som meddelar ett beslut om *taxeringsrevision äger*, när det *finnes påkallat*, bestämma tid och plats för revisionen. *Denna må* verkställas hos den, vars verksamhet skall granskas. Skall revisionen *äga rum annorstädes*, skola räkenskaper och andra handlingar, som skola granskas, på *anfordran* av den som skall verkställa revisionen mot kvitto överlämnas till denne.

Böcker och andra handlingar, som överlämnats för taxeringsrevision, *må ej* vara tillgängliga för annan än den som har att verkställa revisionen och *honom* underställt biträde *ävensom tjänsteman*, som har att övervaka revisionens *verkställande*. Handlingarna skola återställas så fort *ske kan*.

Meddelande om resultatet av revisionen skall snarast lämnas den, hos vilken revisionen skett, i vad angår hans taxering.

tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar, som *behövs* för att verkställa 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.

Den som verkställer taxeringsrevision 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.

3 m o m. *En taxeringsrevision skall om möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte hindrar* verksamheten för den hos vilken revisionen sker. *Den får inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8.*

Den som meddelar ett beslut om *revision får*, när det *behövs*, bestämma tid och plats för revisionen. *Revisionen får* verkställas hos den vars verksamhet skall granskas *eller på annan plats*. *Om denne medger det får revisionen verkställas också i annat utrymme hos honom än sådant som huvudsakligen används för verksamheten*. Skall revisionen *verkställas på annan plats än hos den vars verksamhet skall granskas*, skall räkenskaper och andra handlingar på *begäran* av den som skall verkställa revisionen mot kvitto överlämnas till denne.

Böcker och andra handlingar, som överlämnats för taxeringsrevision, *får inte* vara tillgängliga för annan än den som har att verkställa revisionen och *denne* underställt biträde *samt den som i sin tjänst har att övervaka revisionen*. Handlingarna skall återställas så fort *det kan ske*.

⁵ Senaste lydelse 1986: 1284.

4 mom.⁶ Den som verkställer taxeringsrevision *må* taga del av handlingar av betydelse för revisionen *utan hinder av att* den, hos vilken revisionen sker, *har att iakttaga* tystnad om deras innehåll. Är *handlings* innehåll av beskaffenhet som *nu sagts eller anser* den, hos vilken revisionen sker, att särskilda omständigheter *eljest kunna åberopas* för att *handlingens* innehåll *ej kommer till annans kännedom, må* dock länsrätten, på framställning av den hos vilken revisionen sker, när synnerliga skäl *föranleda därtill*, besluta att *handlingen* skall *undantagas* från revisionen.

Mot länsrättens beslut *må talan ej föras.*

4 mom. Den som verkställer taxeringsrevision *får ta* del av handlingar *som är* av betydelse för revisionen *även om* den hos vilken revisionen sker *skall iaktta* tystnad om deras innehåll. *Länsrätten får dock, på framställning av* den hos vilken revisionen sker, 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.*

Om handlingen utgörs av sådan upptagning som avses i 1 mom. fjärde stycket 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.

Länsrättens beslut *får inte överklagas.*

57 §⁷

Taxeringsrevision som avses i 56 § 1 mom. andra stycket andra meningen beslutas, om den hos vilken revisionen verkställs inte är skyldig att efter anmaning lämna uppgifter rörande personerna i fråga, av riksskatteverket eller efter verkets bestämmande av chef för länskattemyndighet.

Beslut om taxeringsrevision meddelas av chef för länskattemyndighet eller av en sådan annan kvalificerad tjänsteman vid myndigheten eller vid lokal skattemyndighet som länskattemyndigheten har gett i uppdrag att meddela sådana beslut. En sådan tjänsteman är

Beslut om taxeringsrevision *i annat fall* meddelas av chef för länskattemyndighet eller av en sådan annan kvalificerad tjänsteman vid myndigheten eller vid lokal skattemyndighet som länskattemyndigheten har gett i uppdrag att meddela sådana beslut. En sådan tjänsteman

⁶ Senaste lydelse 1979: 175.

⁷ Senaste lydelse 1986: 1284.

granskningsledare enligt bevis-säkringslagen (1975: 1027) för skatte- och avgiftsprocessen endast om länsskattemyndigheten särskilt har förordnat honom till det. Finner en länsskattemyndighet att taxeringsrevision bör verkställas i annat län, skall begäran om detta framställas till länsskattemyndigheten i det länet.

Finner taxeringsnämnd taxeringsrevision vara *erforderlig*, har nämnden att göra framställning därom till den som får meddela beslut om taxeringsrevision.

Taxeringsrevision skall verkställas av tjänsteman, som den, som får meddela beslut om revision, därtill förordnar. Taxeringsrevision får även uppdragas åt annan i bokföring och taxering sakkunnig person, som därtill har godkänts av länsskattemyndigheten.

Tjänsteman vid länsskattemyndighet eller lokal skattemyndighet, som i taxeringsnämnd har deltagit i slutlig handläggning av taxering, får utan hinder av 11 § första stycket 3 förvaltningslagen (1986: 223) utföra taxeringsrevision rörande taxeringen om särskilda skäl föreligger. Detsamma gäller sådan tjänsteman som avses i 13 §.

Mot beslut om taxeringsrevision får talan ej föras.

är granskningsledare enligt bevis-säkringslagen (1975: 1027) för skatte- och avgiftsprocessen endast om länsskattemyndigheten särskilt har förordnat honom till det. Finner en länsskattemyndighet att taxeringsrevision bör verkställas i annat län, skall begäran om detta framställas till länsskattemyndigheten i det länet.

Om en taxeringsnämnd finner att en taxeringsrevision är nödvändig, skall nämnden göra framställning om det till den som får meddela beslut om taxeringsrevision.

Revisionen skall verkställas av en tjänsteman, som förordnats av den som meddelade beslutet. Taxeringsrevision får även uppdras åt annan i bokföring och taxering sakkunnig person, som därtill har godkänts av länsskattemyndigheten.

Tjänsteman vid länsskattemyndighet eller lokal skattemyndighet, som i taxeringsnämnd har deltagit i slutlig handläggning av taxering, får utan hinder av 11 § första stycket 3 förvaltningslagen (1986: 223) utföra taxeringsrevision rörande taxeringen om *det finns* särskilda skäl. Detsamma gäller sådan tjänsteman som avses i 13 §.

Beslut om taxeringsrevision får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1988.

Lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Häri genom föreskrivs att 3 kap. 10–12 och 14 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Skatterevisjonen skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte medför hinder i verksamheten för den hos vilken revisionen sker.

Vid skatterevisjon får granskning ske av räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör verksamheten. Även handlingar som hör till den löpande redovisningsperioden får granskas. 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 räknarapparat, mätapparat och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparat och mätapparat.

Beskattningsmyndigheten får besluta att kassainventering får göras vid revisionen.

Den hos vilken revisionen sker är skyldig att utan dröjsmål tillhandahålla de handlingar som skall granskas och lämna tillträde till *de* lokaler, upplagsplatser och andra utrymmen som 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.

*Föreslagen lydelse*3 kap.
10 §

Skatterevisjonen 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.*

11 §

Vid skatterevisjon 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 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 räknarapparat, mätapparat och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparat och mätapparat.

12 §

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.

14 §

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.

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 första stycket prövas av länsrätten i det län där den, hos vilken revisionen sker, är bosatt.

Framställning som avses i denna paragraf prövas av länsrätten i det län där den, hos vilken revisionen sker, är bosatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1988.

Lag om ändring i bevisningslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen

Härigenom föreskrivs i fråga om bevisningslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen

dels att 1, 6, 18 och 19 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 6 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*1 §¹

Denna lag är tillämplig vid revision eller annan granskning för fastställande av tull, annan skatt eller avgift enligt lagen (1908:128 s. 1) om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1956:623), lagen (1958:295) om sjömansskatt, *stämpelskattelagen (1964:308)*, lagen (1968:430) om mervärdeskatt, kungskattelagen (1970:624), vägtrafikskattelagen (1973:601), *förordningen (1973:602) om särskild vägtrafikskatt*, tulllagen (1973:670), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och tullagen (1987:000).

Denna lag är tillämplig vid revision eller annan granskning för fastställande av tull, annan skatt eller avgift enligt lagen (1908:128 s. 1) om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1956:623), lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1968:430) om mervärdeskatt, kungskattelagen (1970:624), vägtrafikskattelagen (1973:601), tulllagen (1973:670), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, *lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier*, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och tullagen (1987:000).

6 §

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

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

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

¹ Lydelse enligt prop. 1987/88:42.

6 a §

Beslut om säkringsåtgärd får 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.

18 §²

Anser den granskade eller annan hos vilken verkställighet sker, att bevismedel som är eller har varit under beslag skall helt eller till viss del undantagas från granskningen därför att han har att iakttaga tystnad om dess innehåll eller innehållet på grund av särskilda omständigheter ej bör komma till annans kännedom, skall han göra skriftlig framställning till länsrätten om undantagande.

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

Anser den granskade eller annan hos vilken verkställighet sker, att bevismedel som är eller har varit under beslag skall helt eller till viss del undantagas från granskningen därför att han har att iakttaga tystnad om dess innehåll eller innehållet på grund av särskilda omständigheter ej bör komma till annans kännedom, skall han göra skriftlig framställning om undantagande vid förrättningen eller till länsrätten.

Länsrätten skall underrätta granskningsledaren när framställning enligt första stycket har kommit in. Görs en sådan framställning till den som verkställer förrättningen skall denne genast lämna över framställningen till länsrätten samt underrätta granskningsledaren om framställningen.

19 §

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

Har någon gjort en framställning enligt 18 § skall det bevismedel som framställningen avser, om framställningen inte är uppenbart ogrundad, omedelbart förseglas och ställas till rättens förfogande.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1988.

² Senaste lydelse 1979:184.

Lag om automatisk databehandling vid taxeringsrevision,
m. m.

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter som innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973:289).

2 § Granskning av personregister får inte leda till otillbörligt intrång i registrerads personliga integritet.

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

Den som verkställer revisionen skall lämna datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.

4 § Datainspektionen får i fråga om granskningen, i den mån det behövs för att förebygga risk för otillbörligt intrång i personlig integritet, meddela föreskrifter i särskilda fall om

1. utförande av den automatiska databehandlingen,
2. den tekniska utrustningen,
3. de bearbetningar av personuppgifterna i registret som får göras med automatisk databehandling,
4. de personuppgifter som får göras tillgängliga,
5. utlämnande och annan användning av personuppgift,
6. bevarande och gallring av personuppgifter,
7. kontroll och säkerhet.

5 § Innan beslut meddelas om en sådan taxeringsrevision som företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revisionen sker, skall datainspektionen höras, om revisionen kan antas omfatta insamling av uppgifter i personregister enligt datalagen.

6 § Den som har beslutat om revisionen och den hos vilken revisionen sker får överklaga datainspektionens beslut enligt denna lag hos regeringen. Även justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1988.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 november 1987

Närvarande: statsrådet Feldt, ordförande, och statsråden Sigurdson, Leijon, Hjelm-Wallén, Bodström, Göransson, Gradin, Dahl, Holmberg, Johansson, Hulterström, Lindqvist, Lönnqvist, Thalén

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om vissa ändringar i reglerna om taxeringsrevision, m. m.

1 Inledning

Under senare år har det bedrivits ett omfattande arbete med att reformera skattesystemet. Reformarbetet har främst syftat till att förenkla och förbättra skattereglerna men det har också inneburit att skatteförvaltningen fått en helt ny organisation.

De ändringar som genomförts för att förenkla deklarationsförfarandet för flertalet löntagare och pensionärer har krävt vissa ingrepp i kontrollagstiftningen på skatteområdet. Således har de begränsningar som gjorts i deklaranternas uppgiftsskyldighet i viss utsträckning fått ersättas med en ökad uppgiftsskyldighet för tredje man. Det gäller t. ex. i fråga om ränteinkomster och innehav av börsnoterade värdepapper. På dessa punkter har banker och andra kreditinstitut samt Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag ålagts en skyldighet att lämna kontrolluppgifter till skattemyndigheterna.

Det förenklade deklarationsförfarandet har alltså föranlett ändringar i taxeringslagens (1956:623. TL) regler om deklarationsskyldigheten och skyldigheten att lämna obligatoriska kontrolluppgifter. Däremot har övriga kontrollregler i TL i huvudsak bibehållits oförändrade. Uppgiften att göra en översyn av bl. a. dessa regler fick utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen (Fi 1973:01) genom tilläggsdirektiv år 1978 (dir. 1978:60). Vid översynen skulle bl. a. gällande kontrollföreskrifter gås igenom i syfte att åstadkomma en lagstiftning som är enhetlig för de olika skattelagen och lätt att överskåda. Lagstiftningen skulle också innehålla tydliga regler om granskningsmyndigheternas befogenheter och de enskilda medborgarnas skyldigheter och rättigheter i dessa sammanhang.

Utredningen (USS) överlämnade förra året sitt slutbetänkande (SOU 1986:39) Skatteutredningar. Ledamöter i USS under arbetet med slutbetänkandet var lagmannen Anders Nordenadler, ordförande, lagmannen Sten Bergh, f. d. riksdagsledamöterna Kerstin Andersson och Wilhelm Gustafsson, riksdagsledamöterna Lars Hedfors och Bruno Poromaa, f. d. riksdagsledamoten Kurt Söderström, biträdande länspolismästaren Gösta Welander och riksdagsledamoten Hans-Olov Westberg.

Betänkandet har remissbehandlats. Sammanfattningen av betänkandet, betänkandets lagförslag och en förteckning över remissinstanserna bör fogas till protokollet som *bilaga 1, 2 resp. 3*.

USS har i betänkandet berört en fråga som också har tagits upp i ett annat förslag. Det gäller skattemyndigheternas befogenheter att granska ADB-baserad bokföring. Den frågan behandlades av riksskatteverket (RSV) i en rapport om ADB och företagsgranskning (RSV Rapport 1984:10) som har överlämnats till regeringen. Även det förslaget har remissbehandlats. Sammanfattningen av rapporten, rapportens lagförslag och en förteckning över remissinstanserna bör fogas till protokollet som *bilaga 4, 5 och 6*.

Regeringen beslutade den 12 mars 1987 att inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)
2. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
3. lag om ändring i bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen.

De till lagrådet remitterade förslagen, som bör fogas till detta protokoll som *bilaga 7*, innehöll förutom vissa ändringar av revisionsförfarandet m. m. en reglering av skattemyndigheternas befogenheter att granska ADB-bokföring. Lagrådet hade vid sin granskning invändningar främst mot förslagen i den delen, dvs. om ADB-frågorna. I och för sig godtogs den i remissen föreslagna principen att skattemyndigheternas tillgång till information inte skall vara beroende av det sätt på vilket den blivit lagrad. Lagrådet hade därför inte något att invända mot att det i taxeringslagen införs samma handlingsbegrepp som i tryckfrihetsförordningen. Det innebär att granskningen vid en taxeringsrevision får omfatta även sådan information som kan uppfattas endast med tekniska hjälpmedel. Däremot ansåg sig lagrådet inte kunna tillstyrka att skattemyndigheterna fick befogenheter att själva använda några sådana tekniska hjälpmedel. Men lagrådet ansåg det möjligt att en vidare bearbetning av denna fråga, med inhämtande av datainspektionens synpunkter, kunde ge underlag för längre gående lagstiftningsåtgärder. Lagrådets yttrande bör fogas till protokollet som *bilaga 8*.

Med anledning av lagrådets yttrande inhämtades datainspektionens yttrande över lagrådsremissens förslag om ADB-frågorna. Datainspektionen pekade i sitt yttrande på behovet av en ytterligare, mera allmänt inriktad utredning som kan belysa problemen även när det gäller de brottsutredande myndigheternas tillgång till ADB-information. Men samtidigt föreslog inspektionen att ADB-frågorna på skatteområdet blir lösta redan nu och att bestämmelser om integritetsskydd vid skattekontrollen tas in i en särskild lag. Datainspektionens yttrande bör fogas till detta protokoll som *bilaga 9*.

Även datainspektionens yttrande har remissbehandlats. I den remissomgången har yttranden avgetts av justiekanslern, RSV och kammarrätten i Göteborg samt Sveriges industriförbund, SHIO-Småföretagens riksorganisation, Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) och Företagens uppgiftslämnar delegation (FUD).

Regeringen beslutade den 22 oktober 1987 att inhämta lagrådets yttrande över vissa förslag angående ADB-frågorna på skatteområdet, vilka på grundval av det tillkommande beredningsunderlaget hade modifierats något jämfört med förslagen i den tidigare lagrådsremissen. Det som överlämnades för lagrådets yttrande var förslag till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)
2. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
3. lag om viss automatisk databehandling vid taxerings- och skatterevision, m. m.

Förslagen i lagrådsremissen av den 22 oktober 1987 och lagrådets yttrande över dem bör fogas till protokollet som *bilaga 10* och *11*.

Det som jag kommer att ta upp i det följande överensstämmer i huvudsak med protokollet med beslut om lagrådsremiss från den 12 mars 1987, utom såvitt gäller frågan om granskning av ADB-bokföring. I den delen ansluter framställningen i stället till den senare lagrådsremissen, dvs. till protokollet från den 22 oktober 1987. I samband med att jag behandlar de enskilda bestämmelserna i mitt förslag kommer jag att gå in på lagrådets synpunkter. Som kommer att framgå instämmer jag, med några undantag, i vad lagrådet anför. Lagrådets granskning har också lett till vissa redaktionella ändringar i lagtexten.

2 Nuvarande kontrollmöjligheter

Regler om förfarandet vid beskattningen finns i dag spridda i flera olika författningar. För inkomst- och förmögenhetsbeskattningens del finns de viktigaste bestämmelserna i TL. Även när det gäller punktskatter och prisregleringsavgifter finns förfaranderegler samlade i en särskild lag (1984:151). Den lagen innehåller emellertid till skillnad från TL också bestämmelser om uppbörd och indrivning av skatt. Lagarna om mervärdeskatt (1968:430) och om arvsskatt och gåvoskatt (1941:416) utgör i sin tur exempel på en reglering som omfattar både materiella skatteregler och förfaranderegler. Det kan vidare nämnas att förfaranderegler i fråga om socialavgifter (arbetsgivaravgifter) är samlade i en lag med huvudsaklig inriktning på uppbördsfrågor (1984:668).

Även om det således finns betydande skillnader i uppbyggnaden av regelsystemen på olika skatteområden utgår den egentliga kontrollagstiftningen i allmänhet från principerna i TL. Jag inriktar mig därför i det följande på att redogöra för kontrollförfarandet vid inkomstbeskattningen.

Inkomstbeskattningen bygger på att både skattskyldiga och andra lämnar uppgifter om uppburna inkomster och avdragsgilla omkostnader. Sedan gammalt har de under sanningsplikt avlämnade självdeklarationerna haft central betydelse som underlag för skattemyndigheternas beslut och de utgör fortfarande det primärmaterial man har att utgå från vid skattekontrollen. Skyldigheten att avlämna självdeklaration regleras i 22–24 §§ TL medan bestämmelser om deklarationens innehåll och erforderliga bilagor till denna finns i 25–30 §§. Den som är skyldig att avge deklaration är

enligt 20 § TL även skyldig att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklarationsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav.

Skattemyndigheterna kan enligt 31 § 2 mom. TL begära vissa kompletterande upplysningar som angår en skattskyldigs egen taxering. De kan vidare anmana en deklarationsskyldig att förete handlingar som behövs för att kontrollera deklarationen, t. ex. kontrakt, kontoutdrag, räkning och kvitto. Efter överenskommelse kan vissa taxeringsfunktionärer göra en avstämning mot deklarationsunderlaget vid besök hos deklaramenten (s. k. taxeringsbesök) eller annars vid personligt sammanträffande med denne.

Deklarationen och underlaget för denna är alltså den information till skattemyndigheterna som den skattskyldige har att svara för. I stor utsträckning utgörs emellertid det egentliga kontrollunderlaget av uppgifter från tredje man. I första hand gäller detta sådana kontrolluppgifter som omfattas av den obligatoriska uppgiftsskyldigheten enligt 37 § TL, dvs. uppgifter som skall lämnas självmant. Jag har redan inledningsvis nämnt att det förenklade deklarationsförfarandet har inneburit en utbyggnad av denna uppgiftsskyldighet. Detta får i sin tur den effekten att självdeklarationernas relativa betydelse minskar. Granskningen beträffande sådana skattskyldiga som lämnar en förenklad deklaration kommer i fortsättningen att ha sin tyngdpunkt i de kontrolluppgifter som lämnas av tredje man. Kontrollintresset förskjuts därmed från de skattskyldigas egna uppgifter till sådana uppgifter som lämnas av utomstående.

Bestämmelserna om skyldighet att lämna uppgifter till ledning för annans taxering omfattar inte bara de obligatoriska kontrolluppgifterna. Skattemyndigheterna kan också få in kontrollinformation från tredje man efter anmaning. Anmaningsförfarandet förutsätter i allmänhet att skattemyndigheten namnger den som man begär en uppgift om. Bestämmelser om sådana anmaningar finns bl. a. i 39 § 1 mom. TL. Där anges en rad olika uppgifter som i särskilda fall skall lämnas efter anmaning. Befogenhet att utfärda en anmaning av det här slaget har länskattemyndighet, lokal skattemyndighet, taxeringsnämnd och tjänsteman som biträder taxeringsnämnden samt slutligen den som verkställer taxeringsrevision (51 § första stycket TL). RSV har samma befogenhet som länskattemyndighet (18 § andra stycket TL). Att uppgifterna skall lämnas "i särskilda fall" har i praxis getts den innebörden att anmaningsrätten inte medger en generell uppgiftsinsamling orsakad av ett mera allmänt kontrollintresse. I stället har anmaningsrätten ansetts begränsad till fall där det på förekommen anledning finns skäl att inhämta vissa uppgifter, t. ex. för att reda ut oklarheter vid pågående deklarationsgranskning. Det har också hävdats att bestämningen "i särskilda fall" innebär en begränsning av det antal personer som får omfrågas i en anmaning.

I vissa fall kan uppgifter inhämtas om ej namngivna personer. Detta gäller bl. a. enligt 39 § 2 mom. TL, som föreskriver viss uppgiftsskyldighet för den som bedrivit jordbruk, skogsbruk eller rörelse eller som innehaft annan fastighet än jordbruksfastighet eller äger bostadsrättslägenhet. Uppgiftsskyldigheten avser belopp som utbetalats eller uppburits vid transaktioner med näringsidkare och som kan utgöra intäkt eller avdragsgill utgift

vid taxeringen. Förutom beloppet skall medkontrahentens namn och adress uppges. Det skall tilläggas att anmaning med stöd av 39 § 2 mom. TL får utfärdas endast av länskattemyndighet (51 § andra stycket TL) eller RSV.

En annan möjlighet att begära kontrollinformation om okända skattskyldiga finns sedan länge i fråga om bankkunders ränteinkomster och inestående medel (40 § TL). Behörigheten att fatta beslut om sådana kontroller är dock förbehållen RSV. Enligt en nyligen beslutad ändring skall anmaningsrätten beträffande ej namngivna personer även omfatta bl. a. aktiefärfärer (prop. 1986/87:78, SkU 28, rskr. 164, SFS 1987:105). Det är fondkommissionärer som blir uppgiftsskyldiga och de skall efter anmaning lämna sådana uppgifter som enligt 19 § lagen (1985:571) om värdepappersmarknaden skall tas in i avräkningsnota vid avyttring av bl. a. fondpapper. Även i detta fall är avsikten att i första hand RSV skall ha beslutanderätten. RSV får dock i viss utsträckning delegera till länskattemyndighet att utfärda anmaning.

Sammanfattningsvis kan konstateras att den obligatoriska kontrolluppgiftsskyldigheten ger skattemyndigheterna ett tämligen fullständigt kontrollunderlag i fråga om tjänsteinkomster och att den i förening med uppgiftsskyldigheten efter anmaning också ger förhållandevis goda möjligheter att få fram uppgifter för kontrollen av andra inkomstslag. Det finns dock en hel del luckor, bl. a. i fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Dessutom är uppgiftsskyldigheten ofta begränsad till enstaka uppgifter som i allmänhet behöver kompletteras med annan information för att ge det underlag som krävs för en meningsfull kontroll. Ett exempel på detta är uppgiftsskyldigheten enligt 39 § 2 mom. TL, som enligt vad jag nyss nämnde är begränsad till belopp samt namn och adress för den som man köpt av eller sålt till. Denna grundinformation kan sedan, när den omfrågade väl är känd till namnet, kompletteras med vissa andra uppgifter enligt 39 § 1 mom. 7 TL. Skattemyndigheten kan då begära uppgifter om bl. a. varuslag och betalningstidpunkt samt arten och omfattningen av utförda arbeten. För att få denna mera fullständiga information måste alltså uppgiftslämnaren anmanas i två omgångar, vilket självfallet kan vara opraktiskt för både den uppgiftsskyldige och skattemyndigheten.

En viktig utgångspunkt vid utformningen av bestämmelserna om uppgiftsskyldighet har varit att undvika alltför betungande åligganden för uppgiftslämnarna. Den omständigheten att de kan ha ett lättillgängligt underlag för uppgifterna i sina räkenskaper har inte i sig ansetts motivera en skyldighet för dem att lämna kontrollinformation till skattemyndigheterna. I stället har från fall till fall fått bedömas om det extra arbete som uppgiftslämnandet kräver är försvarligt med hänsyn till skattemyndigheternas behov av uppgifterna. Hänsyn har då tagits till bl. a. den informationsmängd som skall hanteras. En obligatorisk uppgiftsskyldighet har mot den bakgrunden ansetts bäst lämpad i fråga om skattskyldiga vars inkomstförhållanden framgår av ett fåtal uppgifter, dvs. främst löntagare. Den stora mängd uppgifter som skulle behövas för en fullständig kartläggning av t. ex. en näringsidkares inkomstförhållanden har däremot ansetts gå utöver vad som rimligen bör ingå i uppgiftsskyldigheten för tredje man.

Formellt skulle visserligen reglerna om anmaningsrätt kunna användas för tämligen omfattande uppgiftsinsamlingar beträffande näringsidkare, men i praktiken utnyttjas inte reglerna på det sättet.

I stället sker skattekontrollen av näringsidkare huvudsakligen genom taxeringsrevision. Bestämmelserna om taxeringsrevision (56–59 §§ TL) ger skattemyndigheterna möjlighet att genom egna undersökningar komplettera den information som lämnas i deklARATIONER och kontrolluppgifter.

En taxeringsrevision kan ske för kontroll av att deklARATIONS- och uppgiftsskyldigheten enligt TL har fullgjorts riktigt och fullständigt. Av ett motivuttalande vid reglernas tillkomst framgår att en taxeringsrevision hos den som är deklARATIONS- eller uppgiftspliktig först efter anmaning inte behöver föregås av någon anmaning (prop. 1955:160 s. 201). Skattemyndigheten torde alltså ha möjlighet att direkt genom taxeringsrevision inhämta sådana uppgifter som omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt t. ex. 39 § 2 mom. TL.

Utöver kontroll av att deklARATIONS- och uppgiftsskyldigheten har fullgjorts kan taxeringsrevision också ske för att eljest bereda skattemyndigheten *upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering*. Detta tredje revisionsändamål kan avse t. ex. den situationen att man vill inhämta kontrollinformation som avser någon annan än den reviderade men som inte omfattas av dennes uppgiftsskyldighet. För en kontroll som primärt är riktad mot A kan man alltså göra revision hos B för att granska vissa transaktioner som angår A:s taxering. Tidigare var det en utbredd uppfattning att detta tredje revisionsändamål också medgav inhämtande av kontrollinformation beträffande okända skattskyldiga. På samma sätt som vid användande av anmaningsrätten enligt t. ex. 39 § 2 mom. TL kan revisionen då ha syftat till att i en första omgång få indikationer om vilka skattskyldiga som borde bli föremål för vidare kontrollåtgärder. Sedan har dessa personer kunnat revideras med stöd av befogenheten att kontrollera om de fullgjort sin deklARATIONS- och uppgiftsskyldighet.

En kontrollaktion av det här slaget blev förra året prövad av regeringsrätten (RÅ 1986 ref. 69). Skattemyndigheten hade beslutat om revision hos ett fondmäklarföretag i avsikt att få reda på vilka personer som hade gjort aktieaffärer genom företagets förmedling. Företaget vägrade att lämna ut de begärda uppgifterna och åberopade bl. a. att en taxeringsrevision inte gav skattemyndigheterna vidare befogenheter än de hade på grund av reglerna om anmaningsrätt och att företagets uppgiftsskyldighet enligt dessa senare regler inte medförde någon förpliktelse att lämna uppgifter om ej namngivna personers aktieaffärer. Regeringsrätten gav företaget rätt i sak. I domen uttalades bl. a. att ordalydelsen såvitt gäller det tredje i 56 § TL avsedda revisionsändamålet inte är entydig men att den närmast ger intryck av att det skall vara fråga om inhämtande av upplysningar som avses bli använda i ett redan inlett förfarande för taxering eller eftertaxering beträffande viss eller vissa personer.

Regeringsrätten anförde vidare att vissa uttalanden i förarbetena inte kan tolkas på annat sätt än att revisionen måste ha till syfte att ge upplysningar om en bestämd persons deklARATION eller bestämda personers deklARATIONER sedan taxeringsarbetet inletts. Något uttalande som ger stöd åt

uppfattningen att revisionen skulle ha ett vidare syfte och t. ex. innefatta en sådan generell granskning som det var fråga om i målet fanns det däremot inte. Även om lagtextens ordalydelse kunde anses medge en så generell angiven revision måste enligt regeringsrättens mening avgörande betydelse tillmätas den restriktivitet i fråga om syftet med taxeringsrevision som förarbetena ger uttryck åt.

Genom regeringsrättens dom har klarlagts att en revision som inte gäller den reviderades egen deklarations- eller uppgiftsskyldighet måste ha till syfte att ge upplysningar om en bestämd persons deklaration eller bestämda personers deklarationer sedan taxeringsarbetet inletts. Innebörden av domen torde alltså vara att skattemyndigheterna i dessa fall alltid på förhand måste veta vems taxering eller uppgiftsskyldighet som revisionen avser. Domen ger däremot inte något klart besked i frågan huruvida en revision av det aktuella slaget hade varit tillåten om de begärda uppgifterna varit sådana att en anmaning avseende ej namngivna personer hade kunnat utfärdas. Som jag tidigare har antytt ger förarbetena visst stöd för att en revision i så fall hade kunnat ske utan föregående anmaning. Detta skulle innebära att en revision med samma uppläggning hade kunnat tillåtas om de begärda uppgifterna avsett t. ex. rörelsetransaktioner i stället för realisationsvinstbeskattade aktieaffärer. I övrigt kan jag här hänvisa till den ovan nämnda lagändringen om ökad uppgiftsskyldighet för fondkommisionärer.

Utöver de nu behandlade fallen får en taxeringsrevision också verkställas hos den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgifter av betydelse för taxeringskontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar som förs vid verksamhetens bedrivande. Den särskilda bestämmelsen om revision hos den som bedriver förmedlingsverksamhet torde få ses mot bakgrund av den vid bestämmelsens tillkomst förhållandevis begränsade bokföringsskyldigheten.

Normalt är det annars den reviderades bokföring som tilldrar sig störst intresse vid en taxeringsrevision. Granskningen får formellt avse räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifikationer samt korrespondens, protokoll och andra handlingar som hör till verksamheten. Hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) får också verkställas kassainventering och granskning av varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Det är skattemyndigheten som har att utföra de väsentliga arbetsuppgifterna vid en revision. Den reviderade behöver inte på det sätt som förutsätts enligt reglerna om uppgiftsskyldighet ur sina räkenskaper ta fram och sammanställa ett visst material. Hans medverkan vid en revision går i stället ut på att tillhandahålla det material som får granskas och lämna tillträde till sina verksamhetslokaler. Det förutsätts också att han lämnar de upplysningar och det biträde i övrigt som behövs för att revisionen skall kunna genomföras.

Jag har redan nämnt att skattekontrollen av näringsidkare normalt sker i form av taxeringsrevision. En deklaration avseende rörelseinkomster är i

princip bara en klumpredovisning av ett stort antal affärshändelser och för en djupare kontroll av en sådan redovisning måste man gå till de grundläggande uppgifterna i näringsidkarens bokföring. Det kan i sammanhanget vara på sin plats att nämna att reglerna om bokföringsskyldighet delvis syftar till att säkerställa ett underlag för skattekontroll.

Revisionsinstitutet är emellertid viktigt inte bara för kontrollen av att näringsidkaren har fullgjort sin egen deklarationsskyldighet korrekt. Genom det förenklade deklarationsförfarandet ökar också behovet av att kunna kontrollera riktigheten av sådana kontrolluppgifter som det i många fall åligger näringsidkarna att lämna. I det fallet är taxeringsrevisionen den enda kontrollmetod som står till buds.

Jag skall inte här gå närmare in på de kontrollregler som gäller utanför inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område. Som jag inledningsvis nämnde gäller för dessa övriga områden i huvudsak samma principer som enligt TL. Särskilt gäller detta revisionsförfarandet, för vilket det i ett flertal författningar hänvisas direkt till reglerna i TL. En skillnad som dock bör nämnas är att tredje mans obligatoriska kontrolluppgiftsskyldighet är speciell för TL.

Skattemyndigheterna har vid utövandet av sina befogenheter möjligheter att anlita vissa tvångsmedel. En anmaning till någon att lämna uppgifter kan i allmänhet förenas med vite, men inte i fall som avses i 31 § 2 mom. TL, dvs. sådan anmaning som kan riktas till den deklarationsskyldige för att av honom få vissa upplysningar som avser hans egen taxering. Även den medverkan som krävs av den enskilde vid en taxeringsrevision kan framtvingas med vite.

Vidare ger bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen (1975:1027) möjlighet att tillgripa säkringsåtgärder. Med stöd av den lagen kan bevismedel omhändertaras genom beslag eller säkerställas genom försegling. Bevismedel kan också efterforskas i förvar eller utrymme, s. k. eftersökning. För att eftersökning skall få beslutas måste det bl. a. föreligga risk för att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas. Den som övervakar granskningen – granskningsledaren – kan själv besluta om eftersökning i verksamhetslokaler. Eftersökning i bostadsutrymmen måste däremot beslutas av länsrätt.

Slutligen skall här nämnas något om integritetsskyddet för uppgifter av ömtålig natur. Först skall då framhållas att det i beskattningsverksamheten råder absolut sekretess för uppgifter om enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Uppgifter som skattemyndigheterna inhämtar i sin utredningsverksamhet är därför skyddade mot allmänhetens insyn. På grund härav har informationsskyldigheten gentemot skattemyndigheterna ansetts kunna ges en ganska vidsträckt omfattning. När det gäller deklara-tioner och obligatoriska kontrolluppgifter har redan genom den detaljerade lagstiftningen reglerats vilka uppgifter som skall lämnas och informations-skyldigheten är på dessa punkter undantagslös. Vid taxeringsrevision och bevissäkring är förhållandena däremot annorlunda. Då kan handlingar påträffas som av olika skäl bör undantas från granskningen. Föreligger det synnerliga skäl för ett sådant undantagande kan därför länsrätten på fram-ställning av den enskilde besluta att handlingen i fråga inte får användas vid skatteutredningen.

3 Utredningsförslag om ändrad kontrollagstiftning m. m.

Prop. 1987/88:65

3.1 Uppdraget till USS

Under 1970-talet genomfördes omfattande ändringar av taxeringsorganisationen. Till grund för detta låg principbeslut från 1975 och 1977 om en ändrad inriktning av granskningsarbetet (den s. k. RS-reformen). Genom ett utbyggt ADB-stöd och en övergång till tjänstemannagranskning av deklARATIONERNA moderniserades skattekontrollen. Samtidigt förbättrades taxeringsnämndernas beslutsunderlag genom vissa åtgärder, bl. a. infördes möjlighet att efter överenskommelse med den skattskyldige göra s. k. taxeringsbesök. Ett annat inslag i RS-reformen var de integrerade kontrollerna. Dessa innebär att myndigheterna vid en och samma revision granskar flera olika skatte- och avgiftsslag – t. ex. inkomstskatt, mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter.

De integrerade kontrollerna försvårades av att kontrollbestämmelserna i de olika lagar som skulle tillämpas hade byggts upp successivt med hänsyn till de speciella förhållanden som gällde för skilda skatteslag. Någon systematisk samordning hade inte gjorts och det fanns därför betydande skillnader beträffande både befogenheter och förfarande vid kontrollen. För att integrerad granskning skulle kunna ske i önskvärd utsträckning ansågs det nödvändigt att så långt möjligt göra kontrollreglerna enhetliga.

Mot den här bakgrunden fick USS genom tilläggsdirektiv år 1978 (dir. 1978:60) uppdraget att göra en översyn av kontrollagstiftningen på skatteområdet. Syftet skulle vara att modernisera och tekniskt samordna kontrollreglerna. Översynen skulle i första hand avse en teknisk genomgång av gällande kontrollföreskrifter för att åstadkomma en enhetlig och överskådlig lagstiftning med klara regler om granskningsmyndigheternas befogenheter samt de enskilda medborgarnas skyldigheter och rättigheter i dessa sammanhang. I uppdraget ingick också att göra en översyn av reglerna om uppgiftsskyldighet inom beskattningen. Utgångspunkten skulle därvid vara att inga väsentliga inskränkningar kunde göras i den information som behövs för beskattningsförfarandet. Däremot kunde denna information kanske till någon del inhämtas på annat sätt.

Som en allmän utgångspunkt framhålls i direktiven att beslut om beskattning av olika slag principiellt är att se som ett led i en fördelning av den samlade kostnaden för statens och kommunernas verksamhet. Genom beskattningen fastläggs efter noggrant bestämda regler hur mycket var och en med hänsyn till sin förmåga skall bidra med. Det är alltså inte fråga om att bestämma någon form av ekonomiska sanktioner av straffliknande karaktär. Man kan därför inte utan vidare dra någon direkt parallell mellan kontroll och processföring inom skatte- och avgiftsområdet och förfarandet för uppspårande och beivrande av brott i allmänhet. En viktig skillnad mot t. ex. polisens verksamhet ligger däri att kontrollåtgärder riktade mot en skattskyldig inte i och för sig innebär att det finns någon misstanke om skatteundandragande mot just honom. Det är därför inte riktigt att beträffande skattekontrollen anlägga samma betraktelsesätt som t. ex. i fråga om tvångsmedelsregleringen vid förundersökning i brottmål.

Även om det med dessa utgångspunkter inte fanns anledning att ifrågasätta den tvångsmedelsreglering som fanns på skatteområdet ansågs översynen bör omfatta även vitesbestämmelserna och bevissäkringslagen. I fråga om bevissäkringslagen skulle erfarenheterna från tillämpningen utvärderas och bestämmelserna om möjligt inarbetas i den enhetliga kontrollag som utredningen syftade till.

Slutligen skall här nämnas att översynen av bevissäkringslagen också skulle avse en samordning med den straffprocessuella tvångsmedelsregleringen. På den punkten anfördes följande i direktiven.

Vad gäller bevissäkringslagen bör översynen också ta sikte på att undersöka möjligheterna till en lagreglering av frågan om hur beskattningsmyndigheterna skall fortsätta sin granskningsverksamhet om denna inte är helt slutförd när anmälan om skattebrott sker till åklagaren. I denna situation kan enligt nuvarande regler två utredningar bedrivas parallellt, nämligen dels den fortsatta utredningen i skatteärendet dels utredningen om det ifrågasatta skattebrottet. De till buds stående tvångsmedlen är därvid olika och reglerade på skilda sätt. För skattemyndigheterna kvarstår i sista hand rätten till bevissäkring, eftersom den skattskyldiges uppgiftsplikt inte påverkas av misstanken om skattebrott. Reglerna om bevissäkring är alltså i vissa hänseenden längre gående än de tvångsmedel som finns i brottmålsprocessen. I Finland och Förbundsrepubliken Tyskland har denna konflikt lösts på så sätt att särskilda granskningsmän med polisiära befogenheter då övertar det skatterättsliga kontrollarbetet samtidigt som de skattskyldiga underrättas om brottsmisstanken. Jag är tveksam om en lösning bör sökas i den riktningen. Utredningen bör undersöka vilken ordning som kan vara lämplig här i landet.

3.2 Förslaget från USS

USS har i enlighet med sitt uppdrag lämnat ett förslag till en enhetlig kontrollagstiftning på skatteområdet, lag om utredning för beskattning (utredningslagen). Dessutom har förslagits en särskild lag om skatteintender och deras verksamhet. Den senare lagen är avsedd att reglera samordningsfrågorna vid skatte- och skattebrottsundersökningar. Lagförslagens innehåll framgår av bilaga 2 till protokollet. Det skall här tilläggas att ett genomförande av utredningslagen förutsätter ändring eller upphävande av många kontrollbestämmelser som nu finns spridda i olika skatteförfattningar. Det gäller bl. a. bestämmelser om vite, uppgiftsskyldighet och revision. Även bevissäkringslagen avses bli ersatt med bestämmelserna i utredningslagen.

I betänkandet har USS redovisat de riktlinjer som legat till grund vid utformningen av förslagen. De riktlinjerna är följande.

- All offentlig makt skall utövas under lagarna. Myndigheterna har alltså inte några andra befogenheter än dem som framgår av lag. Skattemyndigheternas utredningsbefogenheter måste därför komma till klart uttryck i lag.

- Skattemyndigheternas uppgift är att åstadkomma en riktig och likformig beskattning. De har således att förverkliga innehållet i de av riksdagen

beslutade skattelagarna och att därvid se till att alla skattskyldiga är med i skattesystemet.

– För att nå detta mål måste skattemyndigheterna ha ändamålsenliga utredningsbefogenheter. Dessa måste utformas så att de faktorer som enligt skatteförfattningarna är av betydelse för ett beslut om skatt kan utredas.

– Lagstiftningen om skattemyndigheternas utredningsbefogenheter bör vara enhetlig och gemensam för de olika skatteslagen. Den bör vara tydlig och lätt att överblicka.

– När en skattemyndighet vänder sig till en enskild för att få underlag för en utredning bör denne få klart för sig vilka rättigheter han har gentemot myndigheten.

– Varje utredning bör genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.

– Den enskildes skatteförhållanden bör behandlas i första hand som en angelägenhet mellan honom och skattemyndigheten.

– Den enskildes privatliv bör omgärdas med ett särskilt skydd vid skatteutredningar.

– Integritetskänsliga uppgifter för den enskilde bör så långt möjligt hållas undan från en skatteutredning.

– Allt som är av betydelse för en utredning bör genom protokoll eller på annat sätt tillförlitligt dokumenteras.

Utifrån dessa riktlinjer har USS diskuterat vilka reformbehov som är viktigast. Som första punkt har då tagits upp problemen med okända skattskyldiga. Här avses framför allt de svårigheter som skattemyndigheterna har ställts inför med anledning av den tidigare (avsnitt 2) refererade regeringsrättsdomen om taxeringsrevision hos en fondkommissionär. Enligt USS måste skattemyndigheterna för att kunna sköta sina åligganden ha befogenhet att genomföra just den typ av kontroller som underkändes av regeringsrätten. I lagförslaget har detta uttryckts så att myndigheterna skall se till att inte någon som enligt lag är skattskyldig är okänd för dem. De skall få utreda alla förhållanden som kan vara av betydelse för detta ändamål (2 kap. 1 § första stycket). När det gäller utredningsmyndighetens allmänna befogenheter föreslås att den skall få använda sig av allt det underlag som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds (3 kap. 1 §) och därvid vända sig till den som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha tillgång till sådant underlag (3 kap. 3 § första stycket).

USS har därefter tagit upp en rad frågor som berör relationerna mellan myndigheter och skattskyldiga samt skyddet för den personliga integriteten i samband med skatteutredningar. Om förhållandet mellan myndigheter och enskilda sägs att det finns brister i gällande lagstiftning i fråga om myndigheternas informationsskyldighet. Den enskilde bör enligt USS ha rätt att bli informerad om vad en utredning i första hand går ut på och sin rätt att vägra lämna ifrån sig integritetskänsliga uppgifter. En sådan undermålskyldighet har föreslagits ingå i utredningslagen (2 kap. 3 §).

En annan fråga som berör relationerna mellan myndigheter och enskilda är om den första kontakten i en utredning skall tas med den skattskyldige

eller om det bör stå skattemyndigheten fritt att till en början inhämta kontrollunderlag från tredje man. Enligt USS bör huvudregeln vara att skattemyndigheten vänder sig direkt till den skattskyldige, eftersom dennes skatteförhållanden i första hand bör behandlas som en angelägenhet mellan myndigheten och honom. Självfallet förutsätts då att det är fråga om en skattskyldig som är känd till namnet. Denna turordningsprincip skall enligt förslaget dock inte gälla om det finns en påtaglig risk för att ändamålet med utredningen försvåras eller om saken är brådskande. När det gäller hänvändelse till andra föreslås vidare vissa begränsningar i fråga om närstående till den skattskyldige (3 kap. 3 § andra stycket).

Enligt nu gällande regler kan på begäran av den skattskyldige vissa handlingar undantas från granskning vid en revision. Det är länsrätten som beslutar om sådant undantagande och det förutsätts då att det föreligger synnerliga skäl. USS har föreslagit att integritetsskyddet på denna punkt förbättras genom att kravet på synnerliga skäl ersätts med en avvägning mellan skattemyndighetens behov av uppgiften och den enskildes intresse av att en ömtålig uppgift undantas från granskning. När en framställning om sådant undantagande inte framstår som uppenbart ogrundad skall utredningsmyndigheten utan vidare granskning försegla handlingen till dess länsrätten har avgjort frågan (9 kap. 1 § och 4 §).

En annan fråga som kan beröra integritetskänsliga uppgifter är granskningen av ADB-lagrat material. Enligt USS bör utgångspunkten vara att uppgiftsskyldigheten i detta fall skall fullgöras på samma sätt som vid traditionell förvaring av uppgifterna. Men bestämmelserna i datalagen (1973:289) torde innefatta ett förbud mot att lämna ut selekterade uppgifter ur ett ADB-baserat personregister, om utlämnandet inte sker i överensstämmelse med registrets ändamål eller grundar sig på föreskrift i lag eller annan författning. Mot den bakgrunden har USS föreslagit en regel om att den som med hjälp av ADB för register över uppgifter som han är skyldig att bevara till ledning för beslut om skatt skall lämna ut uppgifterna i vanlig läsbar form och uppställda på det sätt myndigheterna anvisar (2 kap. 5 §).

Som jag redan har nämnt avses bevissäkringslagen bli ersatt med bestämmelser i utredningslagen. I lagförslagets kap. 5 har sålunda intagits regler om förrättningar i enskilda utrymmen och förvar. Dessa regler avses gemensamt behandla utredningsåtgärder som föranleder besök hos en enskild, vare sig användning av tvångsmedel aktualiseras eller inte. De omfattar alltså även det nu gällande revisionsförfarandet, i den mån detta sker på platsen för den skattskyldiges verksamhet.

Enligt bevissäkringslagen föreligger bl. a. den skillnaden i möjligheterna att genomföra en eftersökning att det krävs beslut av länsrätten i fråga om bostäder medan tillträde till andra utrymmen kan ske efter beslut av granskningsledaren. Bestämmelserna om taxeringsrevision ger skattemyndigheterna befogenhet att granska handlingar som hör till verksamheten och att få tillträde till lokaler som används i verksamheten, men de innehåller inte någon särskild reglering om bostäder. Vid samordningen av dessa bestämmelser har USS velat förbättra skyddet för den enskildes privatliv genom särskilda restriktioner beträffande förrättningar i bostadsutrymmen. Enligt förslaget skall förrättningar i sådana utrymmen – om de inte

avser besiktning – få hållas endast om den som berörs av förrättningen har begärt att handlingar skall granskas där eller om länsrätten har lämnat tillstånd till förrättningen (5 kap. 1 § andra stycket).

USS har också i andra hänseenden föreslagit regleringar som utgår från de inledningsvis redovisade riktlinjerna för en ny kontrollagstiftning. Den förordade avvägningen mellan skattemyndigheternas befogenheter och skyddet för den enskildes rättigheter har således kommit till uttryck i en proportionalitetsregel. Enligt den regeln skall varje utredning genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen (2 kap. 1 § andra stycket). Vidare har det ansetts angeläget att utredningsverksamheten dokumenteras på ett tillförlitligt sätt. I fråga om både utredningar i allmänhet och de särskilda förrättningarna i enskilda utrymmen och förvar har därför föreslagits regler om protokollföring (2 kap. 4 § och 5 kap. 13 §).

Det skall slutligen nämnas att utredningslagen ger möjlighet till bevisupptagning inför domstol redan innan en skatteutredning har lagts till grund för ett skattemål. Tanken är att vittnen skall kunna höras av länsrätten under utredningens gång om skattemyndigheten eller den enskilde begär det. För att länsrätten skall hålla ett sådant förhör krävs enligt förslaget att det är av särskild vikt att en uppgift lämnas under ed (7 kap. 1 §).

Den föreslagna lagen om skatteintendenter och deras verksamhet är som jag tidigare har nämnt avsedd att reglera samordningsfrågorna vid skatte- och skattebrottsutredningar. Skatteintendenterna föreslås organisatoriskt vara knutna till RSV. De avses få befogenheter som ger dem en ställning mellan åklagare och taxeringsintendenter. Tanken är att de skall ansvara för skatteutredningar som avser både straff- och skatterättsliga frågor. Under brottsutredningen skall skatteintendenten således ha ställning som förundersökningsledare enligt rättegångsbalken. Vid skatteutredningen skall han ha samma befogenheter som utredningslagen ger en skattemyndighet. I båda fallen skall dock gälla vissa begränsningar. En åklagare förutsätts överta ledningen av en förundersökning om det behöver tillgripas tvångsmedel som endast allmän domstol eller åklagare får besluta om. Skatteintendenten avses alltså inte få någon befogenhet att t. ex. anhålla en person. Det är inte heller meningen att han skall få använda vitesföreläggande som påtryckning för att få fram uppgifter från en person som är misstänkt för skattebrott.

3.3 Remissinstansernas allmänna inställning till förslaget från USS

Yttranden över betänkandet (SOU 1986:39) Skatteutredningar har inkommit från drygt 50 olika myndigheter och organisationer (jfr bilaga 3 till protokollet). De har i allmänhet tillstyrkt eller lämnat utan erinran förslaget att i en gemensam lag sammanföra kontrollregler från skilda författningar på skatteområdet. Från några håll har dock påpekats att kontrollintresset kan variera mellan olika skatteslag och att det därför kan föra för långt att

ge samma befogenheter åt alla myndigheter med uppgifter inom utredningsverksamheten.

Även den närmare utformningen av utredningslagen har i en hel del yttranden i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran. Främst är det företrädare för polis-, åklagar- och kronofogdeintressen som har varit positiva. Men även justitiekanslern och flera lokala skattemyndigheter har i allt väsentligt godtagit förslaget.

Till övervägande del är emellertid remissinstanserna kritiska. Många som i och för sig kan tänka sig en systematisk uppbyggnad av kontrollagstiftningen i huvudsaklig överensstämmelse med förslaget till utredningslag saknar i betänkandet den analys av och avvägning mellan motstående intressen som enligt deras mening krävs för att ge ett substantiellt innehåll åt de ofta vagt utformade bestämmelserna. Den bristande precisionen vid beskrivningen av skattemyndigheternas utredningsbefogenheter ses från flera håll som ett försök att ge större utrymme för kontrollintresset på bekostnad av den enskildes rättssäkerhet. Några remissinstanser – det gäller bl. a. Svea hovrätt, kammarrätten i Sundsvall, länsrätten i Östergötlands län och vissa näringslivsorganisationer – ifrågasätter också förslagets förenlighet med grundlagsskyddet för den personliga integriteten.

Även skatteförvaltningen – jag talar då om RSV och flertalet av länsstyrelserna – avstyrker förslaget. Men kritiken från det hållet gäller inte så mycket utredningslagens brist på formell stringens. I stället vänder man sig mot att USS har utgått från det mycket begränsade antal fall där det råder konflikt mellan skattemyndigheter och enskilda och där följaktligen tvångsmedelsanvändning kan bli aktuell. USS anses med den utgångspunkten ha föreslagit formalistiska och byråkratiska regler vars tillämpning skulle medföra praktiska problem för skattemyndigheterna i deras vardagliga arbete. Bl. a. skulle den serviceanda och de smidiga arbetsformer som skatteförvaltningen eftersträvar bli lidande. Samtidigt hävdas att förslaget, trots de skenbart omfattande befogenheterna, på flera punkter faktiskt inskränker skattemyndigheternas utredningsmöjligheter. Den dominerande meningen inom skatteförvaltningen är därför att man bör behålla grunddragen i det nuvarande systemet. Detta bör emellertid byggas ut så att generella kontroller blir möjliga, dvs. sådan uppgiftsinsamling som avser okända skattskyldiga.

Förslaget till lag om skatteintendenter och deras verksamhet får mycket stark kritik från polis- och åklagarhåll. Det framhålls bl. a. att många praktiska åtgärder redan har vidtagits för att komma till rätta med de problem som förslaget avser att lösa. Både när det gäller utbildnings- och organisationsfrågor har reformverksamheten under senare år varit intensiv. Medan åklagarna i allt högre grad har tillägnat sig den kompetens som krävs för komplicerade skattebrottsutredningar förutsätter utredningsförslaget att åklagaruppgifter läggs i händerna på personer utan straffprocessuella kunskaper. Förslaget bäddar också för kompetenskonflikter som kan ge upphov till nya samordningsproblem i stället för att lösa de svårigheter som i stor utsträckning redan har övervunnits.

Även bland övriga remissinstanser är inställningen övervägande negativ. Skatteförvaltningen har intagit en reserverad attityd och menat att försla-

3.4 Vissa framställningar angående kontrollagstiftningen

USS har i sitt betänkande refererat innehållet i gemensamma, till regeringen ställda skrivelser den 12 mars och 25 juni 1985 från Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund. I skrivelserna begärs bl. a. en genomgripande översyn av bestämmelserna om taxeringsrevision. Som motiv för denna begäran hävdas att taxeringsrevisionen rättssystematiskt är att klassa som ett tvångsmedel, ett intrång liknande husrannsakan. Ett viktigt element vid genomförandet av en revision sägs vara granskningen av korrespondens. Det erinras om att medborgarna principiellt åtnjuter grundlagsskydd mot sådana intrång och att Sveriges åtaganden enligt den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna kräver att beslut om taxeringsrevision kan överklagas. I skrivelserna tas också upp vissa frågor om skattekontrollen av ADB-baserade räkenskaper.

I en gemensam skrivelse till regeringen den 4 mars 1986 har Svenska Arbetsgivareföreningen, Sveriges Grossistförbund och Sveriges Industriförbund anknutit till de nyssnämnda skrivelserna och begärt att betalnings-säkringslagen och bevissäkringslagen avskaffas. Vidare har yrkats att förutsättningarna för taxeringsrevision preciseras och att det införs besvär-rätt mot ett beslut om taxeringsrevision. Slutligen har pekats på behovet av regler som medger att en skattskyldig i vissa fall tillerkänns ersättning för rättegångskostnader i en skatteprocess.

Frågan om ersättning för rättegångskostnader har också berörts i en skrivelse till regeringen den 15 december 1986 från Familjeföretagens Skatteberedning. I skrivelsen yrkas att den frågan tas upp i en utredning som syftar till att stärka den enskildes ställning i rättssäkerhetskänslig. Det yrkas vidare att bestämmelserna om taxeringsrevision ingår i en sådan översyn.

4 Överväganden och förslag

4.1 Allmänna utgångspunkter

I den allmänna debatten om myndighetsutövning och rättssäkerhet har skatteförvaltningens verksamhet ofta stått i centrum. Det finns flera orsaker till en sådan fokusering. Skattesystemet berör så gott som alla människor i vårt land och det förutsätter täta kontakter mellan myndigheter och enskilda. Som exempel kan nämnas att enbart inkomstskattesystemet förutsätter att det årligen lämnas ungefär 7 milj. självdeklarationer och att dessa deklarationer granskas av ca 5 000 taxeringsfunktionärer under en relativt kort tidsperiod. Det ligger i sakens natur att dessa kontakter ibland skapar irritation. Redan det förhållandet att det ofta är fråga om för den enskilde betydelsefulla ekonomiska angelägenheter och att sakfrågorna

skall bedömas från delvis skilda utgångspunkter av ett mycket stort antal personer gör att motsättningar inte kan undvikas. Vidare kan den som med rätt eller orätt är missnöjd med sin skattebörda vara benägen att kritisera skatteförvaltningens åtgärder. Även det förhållandet att skattesystemet är krångligt bidrar till att motsättningar uppstår.

De nu angivna förhållandena måste man hålla i minnet när man diskuterar störningar i de enskilda fallen. Vidare är det viktigt att komma ihåg det faktum att principerna för beskattningen är fastställda i demokratisk ordning. Det råder också bred politisk enighet om att den gemensamma sektorn kräver en skattefinansiering på ungefär nuvarande nivå. Därför är det ett rättvisekrav att var och en bidrar med sin andel av den samlade skattebördan. Det är skatteförvaltningens uppgift att se till att det sker i enlighet med fastställda regler.

För att kunna fullgöra den uppgiften måste skattemyndigheterna ha vissa kontrollbefogenheter. Det brukar heller inte ifrågasättas. Men hur långtgående dessa befogenheter skall vara ställs ofta under debatt. Det hävdas då inte sällan att skattemyndigheternas verksamhet utgör ett hot mot den enskildes rättssäkerhet. Man gör jämförelser med de brottsutredande myndigheternas arbete och pekar på de särskilda restriktioner som omger det. Saknas motsvarande restriktioner i fråga om skattemyndigheternas befogenheter dras slutsatsen att beskattningsverksamheten innebär risker för den personliga integriteten.

Jag vill redan här slå fast att det givetvis ibland kan finnas fog för den kritik som riktas mot skatteförvaltningen. I all myndighetsutövning kan det ske misstag och skatteförvaltningen utgör härvid inte något undantag. Men det är också rimligt att man bedömer de misstag som förekommer mot bakgrund av den mycket omfattande ärendehantering som vilar på skattemyndigheterna. Enbart inkomstbeskattningen kräver som jag nyss antydde årligen granskning av många miljoner uppgifter. Det finns vad jag vet inte något belägg för att fel skulle begås oftare av skattemyndigheterna än på andra håll inom förvaltningen. Däremot är det inte osannolikt att den stora uppmärksamheten på skatteförvaltningens åtgärder kan ge en överdriven bild av det verkliga förhållandet. Att den uppmärksamheten finns kan samtidigt ses som ett uttryck för att många människor är engagerade i dessa frågor. Finns det en utbredd oro för att den enskildes rättssäkerhet är i farozonen bör den självfallet tas på allvar. Det finns då anledning att noggrant överväga behovet av rättssäkerhetsfrämjande åtgärder. Men en viktig uppgift är också att skapa ökad förståelse för de faktiska betingelser som gäller för skattemyndigheternas arbete.

Jag vill mot denna bakgrund först erinra om att det under de senaste åren har genomförts viktiga ändringar för att förenkla skattesystemet. Förhoppningsvis kan det undanröja en del orsaker till störningar i kontakterna mellan myndigheter och enskilda. Enklare regler ger färre anledningar till tvister och främjar samtidigt kvaliteten på kontrollverksamheten i övrigt. I samma riktning verkar den nyligen genomförda omorganisationen av skatteförvaltningen.

När det sedan gäller själva kontrollagstiftningen kan jag i allt väsentligt ställa mig bakom de principer som USS har lagt till grund för sitt förslag.

För egen del vill jag särskilt betona vikten av att det finns en rimlig balans mellan myndigheternas befogenheter och skyddet för den enskildes personliga integritet. Regelsystemet bör också så långt möjligt ge klara besked om vad som gäller i det hänseendet.

Det nuvarande regelsystemet uppfyller enligt min mening på det hela taget de nu angivna kraven på balans och tydlighet. Men det finns brister i systemet och jag skall strax redogöra för dem och ange riktlinjerna för en reform. Först skall jag dock uppehålla mig något vid de allmänna principerna för skattekontrollen.

Av min redogörelse för det nuvarande kontrollsystemet (avsnitt 2) har framgått att kontrollen är uppbyggd på olika sätt för skilda inkomstslag. Beträffande inkomst av tjänst har sedan länge gällt dels att de skattskyldiga själva skall detaljredovisa inkomsterna i deklarationerna, dels att arbetsgivarna självmant skall lämna kontrolluppgifter på inkomsterna. Samma princip har också sedan länge tillämpats i fråga om vissa andra inkomster, t. ex. aktieutdelningar, och principen gäller fr. o. m. 1987 års taxering även beträffande ränteinkomster från banker o. d. I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, t. ex. vinster vid försäljning av värdepapper, gäller att den skattskyldige skall detaljredovisa inkomsterna. Någon obligatorisk kontrolluppgiftsskyldighet föreligger inte beträffande värdepappersvinster. Däremot har nyligen (SFS 1987:105) införts regler om att fondmäklare skall vara skyldiga att lämna kontrolluppgifter efter anmaning. Skyldigheten gäller även uppgifter rörande inte namngivna personer, vilket innebär att stickprovskontroller e. d. kan genomföras. Vad slutligen gäller näringsidkarnas inkomster – dvs. inkomster av rörelse, jordbruksfastighet och hyresfastighet – skall dessa redovisas i deklarationerna men endast i klumpform. Obligatorisk kontrolluppgiftsskyldighet finns endast i begränsad omfattning, t. ex. beträffande försäkringsersättningar, royalty och vissa jordbruksinkomster. Däremot finns det en mycket vidsträckt skyldighet för näringsidkare att efter anmaning lämna kontrolluppgifter rörande betalningar till och från andra näringsidkare. Även denna uppgiftsskyldighet gäller i fråga om ej namngivna personer. Kontrollen av näringsidkare grundar sig emellertid huvudsakligen på bokföringen. För kontroll av denna kan skattemyndigheterna göra en taxeringsrevision. En sådan verkställs vanligen av såväl praktiska som kontrolltekniska skäl i näringsidkarens lokaler. Gäller det ett mindre räkenskapsmaterial som skall granskas kan revisionen ibland ske i myndigheternas lokaler.

De nu beskrivna grunderna för kontrollverksamheten har ändrats i några avseenden under senare år. Till att börja med har kontrollverksamheten fått en delvis ny inriktning genom det förenklade deklarationsförfarandet. Eftersom redovisningen i deklarationerna av tjänste- och kapitalinkomster i princip slopas har granskningen av löntagardeklarationerna förlorat i betydelse. Intresset har i stället förskjutits i riktning mot de utomstående uppgiftslämnare som levererar det huvudsakliga kontrollunderlaget. Det ger anledning att överväga om de metoder som står till buds för en sådan kontroll är ändamålsenliga eller om man behöver anpassa det granskningsförfarande som nu sker genom taxeringsrevisioner o. d. till de ändrade förutsättningarna för kontrollverksamheten.

En annan viktig förändring som ägt rum under senare år är att företagen i allt större utsträckning lagt över sina räkenskaper på automatisk databehandling (ADB). Som jag nyss har nämnt och kommer att utveckla närmare i det följande är möjligheterna att granska bokföringen av grundläggande betydelse vid skattekontrollen av näringsidkare. För en effektiv skattekontroll krävs därför att granskningen också får avse bokföring som förs med hjälp av ADB. Det är angeläget att detta kommer till klart uttryck i lagstiftningen. Även myndigheternas ökande användning av ADB i kontrollen bör beaktas vid en reform av kontrollagstiftningen.

Till de nu angivna förändringarna, dvs. införandet av en förenklad självdeklaration och den ökande användningen av ADB, kan också läggas att inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet har fått en växande betydelse genom en mycket stor ökning av antalet transaktioner på kreditmarknaden.

I den allmänna debatten har det från en del håll riktats kritik mot att de nuvarande kontrollinstituten är för ingripande. Det gäller såväl kontrolluppgiftsskyldigheten som taxeringsrevisionsinstitutet och kanske framför allt tvångsmedlen i samband med dessa, t. ex. bevissäkring. Jag vill med anledning härav säga följande.

Taxeringsrevision är som jag tidigare har nämnt av grundläggande betydelse för skattekontrollen av näringsidkare. Utan en granskning av bokföringen har skattemyndigheterna nämligen normalt inte något som helst underlag för kontrollen av den skattskyldiges summariska redovisning i självdeklarationen. En planmässig revisionsverksamhet måste således utgöra grundvalen för skattekontrollen av näringsidkarna. Vidare är det uppenbarligen så att det inte alltid räcker med en kontroll av den skattskyldiges egen bokföring utan uppgifterna i denna måste stämmas av mot uppgifter från tredje man. För den som vill finns det nämligen alltid möjligheter att från bokföringen utesluta t. ex. alla uppgifter rörande vissa inkomster. Detta kan i regel upptäckas bara med hjälp av kontrollinformation. Det förhåller sig också så att inhämtande av kontrolluppgifter från tredje man har utgjort ett mycket viktigt led i de landsomfattande kontrollaktioner som skatteförvaltningen har genomfört alltsedan taxeringslagens tillkomst år 1956. Det står klart att utan sådan kontrollinformation hade inte det i vissa fall omfattande skattefusket kunnat upptäckas. Möjligheterna att få kontrolluppgifter från tredje man måste således finnas kvar.

De nu angivna kontrollinstituten måste uppenbarligen kunna användas även i det fall att den hos vilken kontrollen skall företas inte frivilligt vill medverka. En annan ordning skulle strida mot grundläggande krav på rättvisa och lika behandling. En tillämpning kan inte heller, som ibland har ifrågasatts, göras beroende av om brottsmisstanke föreligger eller ej. Det är ju först sedan kontrollen har utförts som det kan finnas underlag för en brottsmisstanke. Det måste således finnas tvångsmedel för genomförande av kontrollerna. Jag vill påpeka att detta inte på något sätt är unikt på förvaltningsområdet. Tvärtom föreligger möjligheter till vite, handräckning o. d. på många andra områden t. ex. vid kontroll enligt tullagen (1973:670), miljöskyddslagen (1969:387) och lagen (1985:295) om foder.

Av det anförda har framgått att den nu förestående reformen enligt min

ning inte bör innebära någon mera genomgripande ändring av det kontrollsystem på skatteområdet som sedan länge gällt i vårt land. Övervägandena bör i stället ta sikte på vissa speciella reformbehov som jag nyss har antytt och på den författningstekniska regleringen av kontrollfrågorna.

Mot den här bakgrunden kommer jag att i det följande redovisa förslag beträffande den allmänna uppbyggnaden av kontrollagstiftningen, skattekontrollen av näringsidkares inkomstförhållanden, ADB-baserade räkenskaper och tvångsmedelsanvändningen enligt bevissäkringslagen. I mina förslag kommer jag också att beröra de särskilda rättssäkerhetsaspekterna, bl. a. integritetsskyddet för ADB-registrerade personuppgifter.

4.2 Kontrollagstiftningens allmänna uppbyggnad

Mitt förslag: Grunddragen i det nuvarande systemet behålls tills vidare. De mest angelägna reformbehoven tillgodoses genom detaljändringar.

Utredningens förslag: USS har föreslagit att kontrollbestämmelser från olika skatteförfattningar sammanförs till en gemensam lag om utredning vid beskattning.

Remissinstanserna: Förslaget att sammanföra kontrollreglerna till en gemensam lag tillstyrks i allmänhet eller lämnas utan erinran. Utredningsförslaget får i övrigt en övervägande negativ kritik. Skatteförvaltningen anser att förslaget kommer att leda till ökad formalism och byråkrati. På andra håll befaras att lagens vagt utformade bestämmelser medför risker för rättssäkerheten. Förslaget anses av åtskilliga remissinstanser ge skattemyndigheterna alltför långtgående befogenheter.

Skälen för mitt förslag: Tilläggsdirektiven till USS avsåg ursprungligen en teknisk genomarbetning av kontrollagstiftningen med sikte på att få fram en för olika skatteslag gemensam kontrollag. Det var i huvudsak bara beträffande möjligheterna att genomföra integrerade kontroller som en omprövning av skattemyndigheternas befogenheter ansågs motiverad. Under utredningsarbetets gång har emellertid situationen förändrats. I regeringsrättens praxis har således bestämmelserna om taxeringsrevision getts en snävare tolkning än den som under lång tid legat till grund för skattemyndigheternas kontrollverksamhet. USS har sett som sin uppgift att genom bestämmelserna i utredningslagen ge skattemyndigheterna samma befogenheter som de allmänt ansågs ha före regeringsrättens ställningstagande.

Kontrollbestämmelser från olika skatteförfattningar har således sammanförts till en gemensam lag. Men förslaget innebär också genomgripande ändringar av reglerna om kontrollförfarandet. Skenbart får skattemyndigheterna långtgående befogenheter. Dessa befogenheter vägs dock upp av vissa regler till skydd för de skattskyldigas integritet. Dessa regler, jag tänker här bl. a. på proportionalitetsregeln och rätten att ta undan

ömtåliga uppgifter från granskning, begränsar på olika sätt kontrollmöjligheterna.

Jag anser därför att den remisskritik som går ut på att USS har velat ge skattemyndigheterna alltför långtgående befogenheter inte är helt rättvisande. Samtidigt kan jag hålla med dem som anser att den föreslagna lagtekniska lösningen är ägnad att skapa vissa problem i den praktiska tillämpningen.

Det kan nämligen ge upphov till åtskillig oklarhet om den grundläggande beskrivningen av skattemyndigheternas befogenheter inte stämmer överens med de faktiska möjligheterna att genomföra en utredning. En ordning som innebär att det med hänsyn till invändningar som den enskilde kan göra från fall till fall skall avgöras vad skattemyndigheterna egentligen får företa sig är inte lämpad för hantering av den stora ärendemängd det handlar om. Den kan också öka antalet ärenden där motsättningar uppstår. I samma riktning verkar det av många remissinstanser påtalade förhållandet att myndigheter och enskilda enligt utredningsförslaget redan från början kommer att hamna i en processuell motsatsställning till varandra. Det ligger knappast i linje med den inom skatteförvaltningen eftersträlvade utvecklingen mot smidigare relationer och förbättrad service till de skattskyldiga. Som jag ser det är en annan nackdel med en sådan ordning att den enskilde, oavsett vilka rättssäkerhetsgarantier som regelsystemet erbjuder honom, åläggs ett större ansvar för att själv ta sin rätt till vara.

Kontrollagstiftningen på skatteområdet har sedan gammalt varit tämligen preciserad när det gäller fördelningen av rättigheter och skyldigheter mellan myndigheter och enskilda. Detta gäller inte minst de bestämmelser som reglerar skyldigheten att lämna kontrolluppgifter och andra uppgifter för annans taxering (37–46 §§ TL). Bl. a. de arbetsinsatser som krävs av de uppgiftsskyldiga har ansetts motivera en noggrann prövning av vilka som på detta sätt skall engageras i kontrollverksamheten, vilka personer uppgifterna skall avse och även det närmare innehållet i uppgifterna. Att avvägningar av det här slaget har gjorts på lagstiftningsnivå innebär att grundsatsen om proportionalitet mellan olika intressen har kommit till uttryck i klara och detaljerade regler. En uppenbar fördel med detta är att osäkerheten minskar vad gäller räckvidden av myndigheternas befogenheter. I själva verket torde den preciserade regleringen på det här området starkt ha bidragit till att umgänget mellan myndigheter och enskilda har kunnat ske tämligen störningsfritt. Det har inte funnits anledning att ifrågasätta om en myndighet har rätt till den ena eller den andra uppgiften och därmed inte heller fog för att ta uppgiftsskyldighetens omfattning till utgångspunkt för kritik mot myndigheten som sådan. Inte minst för de tjänstemän inom skatteförvaltningen som haft att tillämpa reglerna torde det många gånger ha varit värdefullt att kunna peka på entydiga, i lag fastställda befogenheter.

Uppdraget till USS har omfattat en översyn av de nu berörda reglerna om uppgiftsskyldighet, såvitt gäller uppgifter som skall lämnas efter anmäning. USS har föreslagit att dessa regler upphävs och ersätts med de mera allmänt hållna bestämmelserna i utredningslagen. I princip förutsätts att myndigheterna liksom hittills skall kunna inhämta uppgifter från enskilda

genom skriftlig förfrågan, men närmare bestämmelser om i vilka fall en faktisk uppgiftsskyldighet föreligger saknas i förslaget. En begränsning av myndigheternas befogenheter ges som jag redan har antytt genom den i lagförslaget uttryckta proportionalitetsprincipen, dvs. att varje utredning skall genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.

Förslaget innebär således att man skall överge den detaljerade regleringen av uppgiftsskyldigheten till förmån för ett system med förhållandevis vaga normer. USS torde med detta inte ha avsett att få till stånd någon saklig ändring av uppgiftsskyldighetens omfattning. Utöver de allmänna systematiska fördelar som ligger i en enhetlig och överskådlig kontrollagstiftning redovisas därför inte några närmare motiv till förslaget på den här punkten.

Som jag nyss framhöll ser jag för egen del ett betydande värde i att reglerna om uppgiftsskyldighet så långt möjligt är klara och entydiga. Särskilt när det gäller de många rutinförfrågningar som sker med stöd av reglerna om anmaningsrätt är det angeläget att skattemyndigheternas befogenheter inte sätts i fråga under hänvisning till en proportionalitetsregel som kan ge utrymme för olika tolkningar. Den allmänna uppfattningen bland remissinstanserna inom skatteförvaltningen är också att den nuvarande ordningen är att föredra framför den reglering som USS har föreslagit. Inte heller på andra håll kan förslaget i denna del sägas ha fått något positivt gensvar. Jag anser därför övervägande skäl tala för att de nu gällande reglerna om anmaningsförfarandet behålls.

Nästa fråga är då om den av USS föreslagna utredningslagen utgör en lämplig reglering av kontrollverksamheten när denna omfattar andra åtgärder än sådan skrivbordsgranskning som brukar ske inom ramen för anmaningsförfarandet. Jag tänker här på den typ av kontroller som kan förekomma i samband med taxeringsrevisioner och i sista hand genom användning av de tvångsmedel som bevissäkringslagen ställer till utredningsmyndighetens förfogande. Utredningslagen skulle då med andra ord främst ta sikte på kontrollverksamhet som sker genom t. ex. besök hos den skattskyldige eller som annars har sådana inslag att regler av processuell karaktär kan te sig motiverade.

Många remissinstanser har riktat den invändningen mot USS-förslaget att det i alltför hög grad bygger på användningen av tvångsmedel. Att bevissäkringslagens regler föreslås inarbetade i utredningslagen medför enligt kritikerna en risk för att den tillspetsning av motsatsförhållandet mellan myndigheter och enskilda som präglar tvångsmedelsanvändningen kan smitta av sig på hela utredningsverksamheten. Det anses också olämpligt att mönstra ut begreppet revision, som är väl inarbetat och som används i kontrollsammanhang även utanför skatteområdet. Delvis sammanfaller denna kritik med de invändningar som har gjorts mot förslaget att slopa anmaningsförfarandet. Vad man vill undvika är alltså även här en dramatisering av relationerna mellan myndigheter och enskilda.

Enligt min mening finns det goda skäl för uppfattningen att bestämmelserna om taxeringsrevision bör hållas isär från de tvångsmedel som kan

användas i en konfliktsituation. Att det i en revision kan ingå besök hos den skattskyldige innebär ju inte i sig någon tvångsmedelsanvändning och det behöver inte heller vara särskilt betungande. I jämförelse med den situationen att granskningen sker hos myndigheten kan det vara till fördel för den reviderade att han slipper avvara sitt räkenskapsmaterial i den mån detta granskas på platsen. Det går då också betydligt lättare att reda ut oklarheter som kan uppstå vid granskningen. Vid en taxeringsrevision ställs i själva verket mindre krav på den enskildes egna insatser än när han anmanas att lämna t. ex. kontrolluppgifter. Vid revisionen skall han tillhandahålla räkenskaperna för granskning, men sedan är det skattemyndigheternas sak att gå igenom och sammanställa de uppgifter som behövs för kontrollen. Den reviderade är också skyldig att bl. a. lämna nödigt biträde för granskningen, men på det hela taget faller det mesta av arbetet vid en revision på skattemyndigheten. Detta utesluter självfallet inte att det ibland ändå kan uppstå olägenheter för den som revideras. Men sådant torde vara ofrånkomligt vid varje form av kontrollverksamhet, utan att kontrollreglerna därmed kan anses ha fått en olämplig utformning. Det bör också framhållas att en revision många gånger har karaktären av en service från skattemyndighetens sida. Detta är t. ex. fallet med sådana revisioner som i informativt syfte sker hos nystartade företag, bl. a. för att hjälpa företagen att ordna sina räkenskaper på ett ändamålsenligt sätt.

Taxeringsrevisionen är alltså ett praktiskt inriktat förfarande som syftar till en effektiv skattekontroll, normalt under samverkan med den reviderade och med minsta möjliga olägenheter för denne. Bestämmelserna har med dessa utgångspunkter fått en utformning som i allmänhet medger att både myndighetens och den reviderades önskemål kan tillgodoses när det gäller uppläggnings- och genomförandet av revisionen. Som jag tidigare har antytt sker revisionsverksamheten till helt övervägande del på det här odramatiska sättet. Det hör alltså till undantagen att en revision inte kan genomföras i samverkan med den skattskyldige och att denne i stället föreläggs vid vite att fullgöra vad som åligger honom i samband med en taxeringsrevision eller att tvångsåtgärder med stöd av bevissäkringslagen får tillgripas.

Mot den här bakgrunden anser jag det mindre lämpligt att i enlighet med USS-förslaget införa ett system där skillnaden mellan revisionsverksamhet och tvångsmedelsanvändning med stöd av bevissäkringslagen suddas ut. Jag anser i stället att reglerna om revisionsverksamheten som hittills bör utgå ifrån att det normalt är fråga om ett kontrollförfarande som sker i samförstånd med den granskade och som i viss utsträckning bygger på hans medverkan. Med ett sådant synsätt finns det inte heller någon anledning att utsträcka den besvärsmått som gäller för beslut om tvångsåtgärder till att omfatta själva revisionsförfarandet. En rätt att överklaga ett beslut om taxeringsrevision skulle för övrigt kunna få mycket negativa konsekvenser för effektiviteten i kontrollverksamheten. Förutsättningarna för användning av tvångsmedel är annorlunda, och därför krävs det här en annan form av reglering. För att ytterligare markera skillnaden bör dessutom övervägas om reglerna i bevissäkringslagen kan ändras på ett sådant

sätt att det klart framgår att den inte får tillämpas som ett rutinmässigt inslag vid skattekontrollen. Jag återkommer till den frågan.

Jag kommer alltså fram till att både anmaningsförfarandet och taxeringsrevisionen tills vidare bör finnas kvar som särskilda institut för skattekontrollen. Det innebär att jag inte för närvarande kan ansluta mig till den tekniska utformning av kontrollagstiftningen som USS har presenterat genom sitt förslag till lag om utredning för beskattning. Mot bakgrund av vad jag tidigare har sagt om behovet av en reform och dennas inriktning samt den kritik som har framförts vid remissbehandlingen är jag inte heller beredd att nu förorda införandet av de nya kontrollinstitut som USS har föreslagit, dvs. förhör och utredningssammanträde. Vidare vill jag med hänsyn till de båda lagförslagens inbördes samband och den starka remisskritiken inte förorda någon lagstiftning om skatteintendenter och deras verksamhet.

Samtidigt står det klart att kontrollagstiftningen på skatteområdet behöver ändras på vissa punkter. Dessa reformbehov kommer jag att ta upp i närmast följande avsnitt. Jag kommer då också att beröra i vad mån enskildheter i USS-förslaget kan läggas till grund för dellösningar inom ramen för en i sina huvuddrag bibehållen kontrollagstiftning.

4.3 Skattekontrollen av näringsidkare

Mitt förslag: Bestämmelserna om taxeringsrevision begränsas till att i huvudsak avse bokföringsskyldiga. Särskilda restriktioner införs i fråga om tidpunkten för revisioner och tillträdet till bostadsutrymmen. Vidare ges möjlighet att vid en taxeringsrevision hos den som är bokföringsskyldig inhämta uppgifter om ej namngivna personer. I vissa fall får beslut om revision med sådan inriktning meddelas endast av riksskatteverket eller efter verkets bestämmande av chef för länsskattemyndighet.

Utredningens förslag: I förslaget till utredningslag har skett en gemensam reglering av förrättningar i enskilda utrymmen och förvar omfattande både revisionsförfarandet och bevissäkringsåtgärder. Särskilda regler skall enligt utredningslagen gälla beträffande tidpunkten för sådana förrättningar och för tillträdet till bostadsutrymmen. Däremot görs inte någon skillnad i fråga om vilka utredningsåtgärder som får användas beträffande olika kategorier av skattskyldiga. Skattemyndigheterna ges enligt utredningslagen befogenhet att göra uppgiftsinsamlingar avseende okända skattskyldiga. Någon särskild regel om beslutsnivå har inte föreslagits i fråga om sådana uppgiftsinsamlingar.

Remissinstanserna: Från skatteförvaltningens sida har understrukits behovet av befogenheter att göra generella kontroller. Samtidigt har ifrågasatts om lagförslaget verkligen tillgodoser det behovet. Andra remissinstanser anser att frågan om generella kontroller kräver betydligt mera ingående överväganden än de som presenterats i betänkandet. Några motsätter sig också att skattemyndigheterna får sådana befogenheter.

Kontrollobjekten

Bestämmelserna om taxeringsrevision har som jag tidigare framhållit sin största betydelse för kontrollen av näringsidkare. Denna kontroll måste som nämnts bygga på bokföringen, som näringsidkarna är skyldiga att föra just med hänsyn till bl. a. skatteintressena (jfr prop. 1975:104 s. 133 f.). Av bokföringen kan utläsas inte bara om näringsidkaren själv har deklarerat korrekt utan också hur han har fullgjort sin eventuella uppgiftsskyldighet avseende annans taxering. En kontroll av det senare slaget har fått ökad betydelse sedan det förenklade deklarationsförfarandet införts.

Man måste alltså kunna göra en taxeringsrevision hos en näringsidkare för att kontrollera om han fullgjort både sin deklarations- och uppgiftsskyldighet. Det förutsätter då att bokföringen i sig är korrekt. Men den saken måste också kunna kontrolleras. Det kan i vissa fall ske med stöd av reglerna om uppgiftsskyldighet efter anmaning (jfr avsnitt 2). Skattemyndigheten kan då inhämta enstaka uppgifter som bekräftar riktigheten av den reviderades bokföring eller ger anledning till ytterligare undersökningar. Ofta sker emellertid kontrollen genom taxeringsrevision hos den som innehar sådant underlag som ger de nödvändiga upplysningarna. I allmänhet är det då fråga om en annan näringsidkare. Han har ju det underlag som behövs i form av sin egen bokföring. Taxeringsrevisioner av detta slag hos tredje man är som jag också nämnt tidigare nödvändiga för en effektiv skattekontroll och bör givetvis få företas även i framtiden. Jag återkommer senare till frågan som s. k. generella kontroller hos tredje man.

Taxeringsrevisioner företas i praktiken i huvudsak för kontroll av bokföringsskyldiga. Enligt min mening bör de formella befogenheterna begränsas till vad som i praktiken behövs för en effektiv skattekontroll. Jag anser således att bestämmelserna om taxeringsrevision bör ändras så att det framgår att revisioner skall få ske för kontroll av bokföringsskyldiga o. d. men däremot normalt inte av andra skattskyldiga.

Även om revisionsbestämmelserna inriktas på granskning av näringsidkare finns det fall där kontroller behöver göras utanför den kretsen. Om andra skattskyldiga inte alls fick underkastas en djupare undersökning i form av revision skulle det uppstå en kontrollfri zon som lätt kunde frästa till missbruk. En avgränsning av bestämmelserna som innebär att bara bokföringsskyldiga får revideras är därför alltför snäv.

Till att börja med är inte alla juridiska personer bokföringsskyldiga. Det gäller bl. a. ideella föreningar och stiftelser som inte driver någon näringsverksamhet. Sådana juridiska personer kan emellertid vara stora arbetsgivare och det kan därför finnas anledning att kontrollera uppgiftsskyldigheten enligt TL. Som regel bör därför juridiska personer i detta sammanhang likställas med bokföringsskyldiga. Även dödsbon räknas emellertid som juridiska personer men beträffande dem kan inte anläggas samma synsätt. Från kretsen av juridiska personer som bör likställas med bokföringsskyldiga finns det därför anledning att undanta dödsbon.

Även i övrigt finns det personer som bör kunna bli föremål för taxeringsrevision. Det gäller framför allt skattskyldiga som utan att vara näringsid-

kare har invecklade inkomstförhållanden. Man kan också någon gång genom revision behöva kontrollera att en skyldighet att lämna kontrolluppgifter har fullgjorts på ett riktigt sätt. Det finns dock som jag nyss har angett skäl att begränsa befogenheterna att verkställa taxeringsrevision utanför kretsen av bokföringsskyldiga och juridiska personer utom dödsbon. Enligt min mening bör en lämplig begränsning kunna ske genom att man som förutsättning för revision i dessa fall ställer upp kravet att det skall föreligga särskilda skäl.

Särskilda skäl bör t. ex. anses föreligga när det gäller så invecklade förhållanden att de inte lämpligen kan utredas på något annat sätt och det är väsentligt att frågorna klarläggs. Här bör särskilt framhållas att det vid revisioner hos fåmansföretag ofta finns anledning att utsträcka kontrollen till företagsledare eller delägare i företaget. De behöver inte själva vara bokföringsskyldiga, men deras egna inkomstförhållanden har i allmänhet ett så intimt samband med företagets näringsverksamhet att de ibland bör kunna kontrolleras med hjälp av revisionsinstitutet. Det finns också fall när en transaktion mellan en näringsidkare och en privatperson behöver kontrolleras på två håll. Förutsättningen för en revision hos privatpersonen bör då vara att det verkligen finns anledning att anta att ett kontrollunderlag finns i behåll. Jag vill här erinra om att man är skyldig enligt 20 § TL att på lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklarations- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. Dessutom bör det för revision i det här fallet normalt krävas att detta underlag kan anses ha väsentlig betydelse för kontrollen av näringsidkarens taxering.

Det nu anförda leder alltså fram till slutsatsen att revisionsinstitutet i huvudsak skall tillämpas bara i fråga om bokföringsskyldiga och juridiska personer utom dödsbon men att det också i fortsättningen skall finnas viss möjlighet att revidera personer utanför den kretsen när särskilda skäl föranleder det.

Tid och plats för revisioner

Jag skall härefter gå över till frågan om skattemyndighetens närmare befogenheter vid en taxeringsrevision, såvitt gäller tidpunkten när en revision får göras och tillträdet till utrymmen som används av den skattskyldige. Till en början skall då nämnas att det är skattemyndigheten som bestämmer tid och plats för en revision när så är påkallat. Därvid skall beaktas att taxeringsrevisionen om möjligt sker på sådant sätt och på sådan tid att den inte förorsakar hinder i verksamheten hos den reviderade (56 § 3 mom. TL). Denne skall lämna tillträde till de lokaler som används i verksamheten och i övrigt lämna visst biträde för att granskningen skall kunna genomföras.

Bestämmelserna ger således skattemyndigheten rätt att bestämma var revisionen skall genomföras men den skattskyldige är i princip inte skyldig att lämna tillträde till något annat än sina verksamhetslokaler. Det bör här tilläggas att tid och plats för en revision i normalfallet bestäms efter samråd med den som skall revideras och att överenskommelse om detta träffas i det stora flertalet fall. Vidare bör påpekas att revisionsinstitutet i sig inte

utgör något tvångsmedel som medger att ett beslut om tid och plats kan förverkligas mot den reviderades vilja.

USS-förslaget innebär att samma begränsning som finns i bevissäkringslagen i fråga om tid för eftersökning i privatutrymmen skall gälla vid all kontrollverksamhet som innefattar besök hos den skattskyldige. Enligt bevissäkringslagen får eftersökning i privatutrymmen inte påbörjas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00 utan den berördes medgivande. Som privata räknas andra utrymmen än sådana som inte endast tillfälligt används av den granskade i hans verksamhet.

Jag har tidigare uttalat den åsikten att man bör hålla isär revisionsförfarandet från tvångsmedelsanvändningen enligt bevissäkringslagen. Men det betyder inte att regler som ger den enskilde ett bättre integritetsskydd skulle sakna berättigande i TL. Särskilt när det som här är fråga om en ensidig beslutanderätt för skattemyndigheten kan vissa restriktioner vara på sin plats, även om det nu förhåller sig så att tid och plats för en revision faktiskt brukar bestämmas efter överenskommelse med den enskilde.

Jag anser därför att regler av det slag som USS har föreslagit bör tas in i TL. Revisioner bör således inte få verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00. Detta bör i princip gälla generellt för revisioner hos den enskilde, således även för revisioner i dennes verksamhetslokaler. Men det måste ändå finnas möjlighet att granska företag med annat öppethållande än vanlig kontorstid. Jag tänker här bl. a. på restaurangverksamhet, där t. ex. kassainventering ibland måste få göras under kvällstid. Det bör emellertid föreligga särskilda skäl av det här slaget för att avsteg skall få göras från de angivna tiderna.

TL innehåller för närvarande inte några uttryckliga regler om revision i privatutrymmen. Det är bara verksamhetslokaler som nämns särskilt. Men i praktiken förekommer det att granskningen till viss del förläggs till bostadsutrymmen. Det är inte ovanligt att småföretagare har kontoret i utrymmen som också används för bostadsändamål eller att delar av bokföringen förvaras i den egentliga bostaden. Det förekommer t. ex. ibland hos lantbrukare. Åtminstone för att hämta handlingarna brukar då granskningsmannen få tillträde till privatutrymmen. I den mån granskningen lämpligen anses böra ske på platsen brukar inte heller det möta några invändningar. Över huvud taget brukar man i sådana här situationer göra vad som förefaller mest praktiskt och frågan om skattemyndighetens rätt att få tillträde till olika utrymmen ställs sällan på sin spets.

Jag tror för min del inte att skattemyndigheterna i fall som dessa försöker rida på sina befogenheter för att på ett otillbörligt sätt bereda sig tillträde till bostadsutrymmen. Men avsaknaden av klara regler kan ändå ha den effekten att den skattskyldige får svårare att hävda sin rätt till en privat sfär. Enligt min mening är det därför motiverat med en uttrycklig bestämmelse om att revision i bostadsutrymmen och andra utrymmen som inte hör till verksamheten får ske endast med den berördes medgivande. Med bostadsutrymmen bör då förstås sådana utrymmen som inte huvudsakligen används för verksamheten.

Jag föreslår alltså utöver begränsningen av tillämpningsområdet för revisionsinstitutet de nu redovisade restriktionerna i fråga om tid och plats för revisionens genomförande.

Jag kommer nu in på frågan om skattemyndigheternas befogenheter att genomföra generella kontroller, dvs. insamling av uppgifter som avser ej namngivna personer. Skatteförvaltningen har från sina utgångspunkter starkt understrukit behovet av att kunna göra sådana kontroller. Enligt vad jag har erfarit råder det numera en betydande osäkerhet om vad som egentligen gäller på den här punkten. Det regeringsrättsavgörande som jag tidigare berört har på vissa håll fått en tolkning som verkat starkt hämmande på kontrollverksamheten över huvud taget.

Först vill jag något beröra vad som egentligen bör förstås med generella kontroller. Inom skatteförvaltningen lär det numera vara en utbredd uppfattning att man vid en revision hos tredje man alltid måste kunna namnge den man vill ha informationer om, även om det rör sig om uppgifter med anknytning till en bestämd person. Man kan t. ex. på andra vägar ha fått kännedom om en transaktion eller verksamhet som bör granskas närmare, och man vet också vem som kan identifiera den skattskyldige och eventuellt lämna andra upplysningar i saken. Men just den omständigheten att man inte själv kan namnge den berörde skulle alltså hindra vidare efterforskning.

För egen del vill jag hävda att det i en situation som den beskrivna inte kan anses vara fråga om en generell kontroll. Enligt min mening bör det vid en taxeringsrevision vara helt tillåtet att följa upp information som man redan har för att ta reda på bl. a. namnet på den skattskyldige. I annat fall skulle kontrollverksamheten bli allvarligt lidande. Det är också svårt att se vilka skäl som skulle finnas för att begränsa skattemyndigheternas befogenheter på just den här punkten. Så länge det rör sig om uppgifter med anknytning till en person eller ett fåtal personer bör därför en undersökning av det här slaget få genomföras vid en taxeringsrevision utan särskilda restriktioner.

En fråga som har samband med den nu diskuterade är vilken information skattemyndigheterna skall vara skyldiga att lämna den reviderade när revisionen inte avser kontroll av hans egen taxering eller uppgiftsskyldighet. Frågan gäller närmare bestämt om skattemyndigheten när den vet namnet på den man vill ha uppgifter om också skall vara skyldig att uppge det vid en revision hos tredje man. Det kan anföras vissa skäl för att så bör ske. För det första torde det många gånger vara mest praktiskt om man vill ha hjälp med att ta fram de eftersökta uppgifterna. En öppen attityd kan också rent allmänt bidra till goda relationer mellan myndigheter och enskilda i kontrollverksamheten. Samtidigt är det emellertid så att skattemyndigheterna har att tillämpa sekretessföreskrifter till skydd för den enskilde. Som jag har framhållit tidigare (avsnitt 2) är det starka sekretessskyddet för uppgifter i beskattningsverksamheten ett av skälen till att informations-skyldigheten gentemot skattemyndigheterna är ganska vidsträckt. Men sekretessen innebär också att de förhållanden som utreds skall vara en angelägenhet mellan den skattskyldige och myndigheten. Av hänsyn till den skattskyldige bör man således inte onödigtvis lämna ut uppgifter om utredningen till tredje man. Detta kan vara ett skäl för att vid en revision hemlighålla även namnet på den som utredningen avser. Till detta kommer

att det också finns ett sekretesskydd för själva kontrollverksamheten. Det kan därför finnas flera anledningar till att en skattemyndighet inte namnger den man gör en utredning om utan i stället bara anger huruvida revisionen avser kontroll av den reviderade eller någon annan. Med min nyss redovisade inställning att ett namngivande i och för sig inte bör vara en nödvändig förutsättning för en revision behöver den här frågan inte någon särskild reglering. I den praktiska tillämpningen bör man i stället ha viss frihet att förfara på det sätt som i olika situationer faller sig lämpligast.

Med en generell kontroll bör i motsats till sådana undersökningar jag nu talat om förstås en uppgiftsinsamling som gäller ett större antal personer och som t. ex. har till syfte att ge skattemyndigheten ett underlag för s. k. urvalsrevisioner. Frågan är då om det förhållandet att en uppgiftsinsamling får avse även okända personer bör föranleda några särskilda begränsningar. Det har nämligen på vissa håll gjorts gällande att generella uppgiftsinsamlingar skulle innebära en avsevärd utvidgning av kontrollmöjligheterna.

Jag vill till att börja med erinra om att kontroller av det här slaget i viss utsträckning kan ske med stöd av anmaningsförfarandet (jfr avsnitt 2). Det gäller redan i fråga om bl. a. transaktioner mellan näringsidkare. Enligt den ändring jag tidigare hänvisat till (prop. 1986/87:78, SkU 28, rskr. 164, SFS 1987:105) utvidgas möjligheten att utfärda anmaning till att omfatta även handel med värdepapper. Jag vill vidare erinra om att vissa motivuttalanden till den gällande lagstiftningen ger stöd för att taxeringsrevision hos den som är uppgiftsskyldig först efter anmaning skall kunna verkställas även om någon anmaning inte har utfärdats. Det skulle innebära att taxeringsrevisioner som syftar till att samla in uppgifter om ej namngivna personer skulle vara möjliga åtminstone i samma utsträckning som det finns befogenhet att inhämta sådana uppgifter genom anmaning. Skattemyndigheterna skulle med andra ord i sådana fall ha fritt val mellan instituten anmaningsrätt och taxeringsrevision.

Jag anser för min del att det också normalt bör förhålla sig på det sättet. Vid de överväganden som legat bakom tillkomsten av olika regler om uppgiftsskyldighet har gång efter annan betonats vikten av att man undviker onödigt betungande åligganden för uppgiftslämnarna. Uppgiftsskyldigheten innebär ju att den som berörs får en vitessanktionerad förpliktelse att ur sina räkenskaper hämta fram vissa uppgifter och sammanställa dem på det sätt som föreskrivs i anmaningen. Skyldigheten att lämna uppgifter har mot den bakgrunden inte getts större omfattning än vad som varit motiverat med hänsyn till skattemyndigheternas regelmässiga behov av att få in underlag för sådana kontroller som sker i form av skrivbordsgranskning.

Vid en taxeringsrevision är läget annorlunda. Utredningsskyldigheten ligger då på skattemyndigheten och det finns inte några detaljerade regler om vilka uppgifter som får granskas. Men självfallet bör inte kontrollmöjligheterna vid en revision vara snävare än enligt reglerna om uppgiftsskyldighet. Vid en revision bör det i stället finnas möjligheter att granska också sådan information som det av olika skäl inte är lämpligt att föreskriva uppgiftsskyldighet om. Taxeringsrevisionen bör med andra ord ses som en kontrollmetod som kompletterar uppgiftsskyldigheten i fall där det saknas

förutsättningar att lägga utredningsbördan på utomstående uppgiftslämnare.

Jag har redan nämnt att vissa kontroller avseende ej namngivna personer kan ske med stöd av uppgiftsskyldigheten. Vill man lösa frågan om generella kontroller kan man i och för sig gå vidare på den vägen. Då kan efter hand prövas vilka uppgifter som bör kunna inhämtas genom sådana kontroller. I kontrollverksamheten förekommer emellertid situationer som knappast skulle vara hanterliga med en sådan form av reglering. Om det t. ex. förhåller sig så att en anmaning avseende ej namngivna personer får avse ett begränsat antal uppgifter bör skattemyndigheten om den själv utför granskningen kunna ta del av även andra uppgifter om dessa personer. Jag har tidigare pekat på att en anmaning enligt 39 § 2 mom. TL kan följas upp med en ny anmaning enligt 39 § 1 mom. 7 när man kan namnge de personer som man vill ha kompletterande uppgifter om. Skattemyndigheten kan sedan, för att kontrollera att uppgiftsskyldigheten har fullgjorts på ett riktigt sätt, göra taxeringsrevision hos den uppgiftslämnare som redan har anmanats i två omgångar. Självfallet måste ett sådant förfarande av de inblandade parterna uppfattas som synnerligen opraktiskt jämfört med att skattemyndigheten i stället gör en revision direkt hos den som har uppgifterna. Reglerna måste därför medge att skattemyndigheten inhämtar den kontrollinformation som behövs på det sätt som är mest ändamålsenligt. Man får alltså acceptera att anmaningsförfarandet och taxeringsrevisionen är olika kontrollmetoder där befogenheterna vid den senare av naturliga skäl måste vara mindre preciserade än reglerna om uppgiftsskyldighet. Det finns för övrigt en risk att en successiv utbyggnad av uppgiftsskyldigheten kan resultera i ett överskådligt regelsystem som på en hel del punkter snart blir föråldrat. I någon mån har vi den situationen redan i dag. I uppdraget till USS ingick att göra en översyn av reglerna om uppgiftsskyldighet mot bakgrund bl. a. av att bestämmelserna behövde förenklas. Sedan jag nu stannat för att inte följa förslaget från USS – som ju innebär att hela regelsystemet upphävs och ersätts med utredningslagen – kvarstår dessa olägenheter. Det finns inte något underlag för att ta upp den här frågan till behandling nu, men jag avser att återkomma till den i ett annat sammanhang.

Av de skäl som jag nu redovisat bör frågan om generella kontroller inte lösas genom ytterligare påbyggnader av uppgiftsskyldigheten. De behov som finns bör i stället kunna tillgodoses inom ramen för revisionsinstitutet.

Med anledning av att det på vissa håll har gjorts gällande att detta skulle innebära en avsevärd utvidgning av kontrollmöjligheterna vill jag erinra om att skattemyndigheterna under lång tid har genomfört kontroller av det här slaget i förvisning om att de har varit tillåtna. Även JO har gjort uttalanden som pekar mot att man vid en taxeringsrevision bör kunna göra förfrågningar hos tredje man utöver vad som följer av dennes uppgiftsskyldighet (JO 1982/83 s. 271). Att det genom regeringsrättspraxis nu har slagits fast att skattemyndigheterna inte haft helt rätt på den här punkten påverkar inte det faktum att uppgiftsinsamlingar om okända skattskyldiga sedan många år har accepterats som ett kontinuerligt inslag i kontrollverksamheten, låt vara att dessa huvudsakligen skett inom ramen för uppgifts-

skyldigheten mellan näringsidkare. Jag har därför svårt att förstå inställningen att regler som medger att skatteförvaltningen får fortsätta med sådana kontroller i praktiken skulle skapa en helt ny situation.

Däremot anser jag det befogat att begränsa generella revisioner och då särskilt sådana som inte har någon motsvarighet i reglerna om uppgiftsskyldighet. För det första bör generella kontroller bara få ske hos sådana skattskyldiga som enligt mitt förslag i fråga om revisionsinstitutets tillämpningsområde skall kunna revideras utan att särskilda skäl föreligger. Det gäller alltså den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen och även i annat fall den som är annan juridisk person än dödsbo. Det som då får granskas är sådant underlag som skattemyndigheterna i princip har rätt att ta del av enligt gällande regler. En ändring med det innehållet innebär således inte något annat än en justering av det ändamål för vilket redan tillgänglig information får granskas. Jag vill vidare föreslå den ytterligare begränsningen att beslut om revisioner som saknar motsvarighet i reglerna om uppgiftsskyldighet skall fattas på högre nivå än normalt. Enligt de regler om utvidgad uppgiftsskyldighet som jag tidigare berört (SFS 1987:105) skall anmaningsrätten ligga hos RSV, med viss delegationsmöjlighet till länskattemyndighet. Motivet till detta är bl. a. att RSV har fått ökade styrbefogenheter inom skatteförvaltningen och att omfattningen och inriktningen av generella kontroller mot den bakgrunden bör bestämmas efter riktlinjer som RSV svarar för. Jag anser att i princip samma reglering bör gälla i det här fallet.

Jag kommer alltså fram till att revisionsinstitutet bör medge uppgiftsinsamling om ej namngivna personer hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen. Även hos juridisk person som ej är bokföringsskyldig bör en sådan uppgiftsinsamling vara tillåten, under förutsättning att det inte är fråga om ett dödsbo. Beslut om revision i det fall den reviderade inte har någon uppgiftsskyldighet bör bara få meddelas av RSV eller efter verkets bestämmande av chef för länskattemyndighet.

Lagrådet har i sak godtagit de ändringar som nu har föreslagits men förordat att de ges en annan språklig utformning än i lagrådsremissen av den 12 mars 1987. Jag anser att den lydelse av 56 § 1 mom. första och andra styckena TL som lagrådet har föreslagit ger ett klarare uttryck för intentionerna i lagrådsremissen och har därför i princip inte någon erinran mot att bestämmelserna ändras i enlighet med lagrådets förslag. På en punkt vill jag emellertid föreslå en smärre justering. Det gäller frågan om namngivande av personer vid sådana revisioner som avses i andra stycket första meningen av lagrådets förslag. Med den av lagrådet förordade lydelsen skulle kunna utläsas ett krav på att skattemyndigheten vid en revision hos tredje man alltid skall namnge de som omfrågas, så snart kontrollen gäller flera personer. Jag har tidigare påpekat att skattemyndigheterna av sekretessskäl bör kunna underlåta detta. Enligt min mening bör inte sekretessbedömningen få påverkas av utformningen av en bestämmelse vars ändamål är att ange under vilka förutsättningar revisioner med olika inriktning får verkställas. Den av lagrådet åsyftade distinktionen mellan olika revisions-

fall torde i stället kunna uttryckas så att det skall vara fråga om till namnet kända personer. Jag föreslår att bestämmelsen ändras i enlighet med detta.

Lagrådet har i sitt yttrande kommit in på frågan om grundlagsskyddet för medborgerliga fri- och rättigheter. Det ger mig anledning att erinra om att de här framlagda förslagen bl. a. syftar till att i olika hänseenden stärka skyddet för de enskildas personliga integritet. Ändringar med den inriktningen föreslås beträffande både taxeringslagen och bevissäkringslagen. I fråga om taxeringslagen innebär förslaget till en början en betydande begränsning av revisionsinstitutets tillämpningsområde såvitt gäller vilka skattskyldiga som får revideras. Det föreslås således att revision i princip bara skall få ske hos bokföringsskyldiga. Förslaget innebär i övrigt restriktioner beträffande var och när en revision får verkställas. Även i bevissäkringslagen kommer jag att föreslå ändringar för att ge den enskilde ett förbättrat integritetsskydd. Som en viktig princip slås fast att en taxeringsrevision inte i sig innebär någon tvångsmedelsanvändning. Den skiljelinje som således föreligger mellan revisionsinstitutet och tvångsåtgärder med stöd av bevissäkringslagen föreslås bli ytterligare markerad genom att det i bevissäkringslagen tas in en proportionalitetsregel som klargör att tvångsmedelsanvändningen skall ske med restriktivitet och urskillning.

Bakgrunden till att jag har diskuterat dessa frågor tämligen ingående är i första hand förslaget från USS, som ju innebär att all kontrollverksamhet som föranleder besök hos de skattskyldiga skall samregleras under den gemensamma benämningen förrättningar i enskilda utrymmen och förvar. Det förslaget har kritiserats av många remissinstanser, huvudsakligen därför att det i alltför hög grad bygger på användningen av tvångsmedel och därför kan medföra en icke önskvärd dramatisering av kontrollverksamheten i dess helhet. Jag har vidare redovisat innehållet i några skrivelser till regeringen från Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund. I skrivelserna hävdas bl. a. att taxeringsrevisionsinstitutet i sig utgör ett tvångsmedel och att Sveriges internationella konventionsåtaganden kräver att ett beslut om taxeringsrevision kan överklagas.

Som har framgått av motiveringen till de föreslagna ändringarna har jag tillbakavisat både förslaget från USS och den av näringslivsorganisationerna hävdade ståndpunkten i fråga om revisionsinstitutets rättsliga karaktär. Ambitionen har i stället varit att klarare markera skillnaden mellan revision och bevissäkring. De föreslagna ändringarna i bevissäkringslagen, som jag återkommer till senare, går också entydigt i riktning mot ett förstärkt integritetsskydd för den enskilde medborgaren.

Lagrådet anmärker trots detta att det inte på ett fullt tillfredsställande sätt har beaktats att det nu är fråga om att utvidga tillämpningsområdet för bestämmelser som inkräktar på det i 2 kap. 6 § regeringsformen stadgade skyddet för varje medborgare mot husrannsakan och liknande intrång. I den mån detta uttalande skall tolkas så att även revisionsförfarandet skulle vara att anse som ett tvångsmedel kan jag för egen del inte ansluta mig till det synsättet. De motivuttalanden som lagrådet har hänvisat till ger visserligen vid handen att sådant intrång som avses i regeringsformen kan ske för bl. a. taxeringsrevision. Men det betyder inte att det ändamål som ligger bakom tvångsåtgärden i sig skulle vara att anse som ett intrång.

Utöver de skäl för denna min ståndpunkt som har utvecklats tidigare kan jag här hänvisa till att tvångsmedelskommittén har diskuterat frågan i sitt betänkande (SOU 1984:54) Tvångsmedel – Anonymitet – Integritet. Kommittén anför följande (s. 72).

För att en författningsstadgad befogenhet skall kunna betraktas som tvångsmedel och inordnas under tvångsmedelslagens regler bör krävas att befogenheten kan sättas i verket mot den enskildes vilja och med fysiskt eller psykiskt tvång av något slag. Befogenheten att verkställa taxeringsrevision hos en skattskyldig kan t. ex. inte betraktas som ett tvångsmedel i sig, oaktat den kan genomföras med tvång om den skattskyldige motsätter sig åtgärden. Själva tvångsåtgärderna men inte revisionsbeslutet som sådant bör falla under lagen. En annan ordning skulle föra alltför långt. En befogenhet att ställa krav på den enskilde förekommer i många olika sammanhang och innebär förvisso en tvångsutövning – kanske under straffhot – men kravet som sådant kan gärna inte för den skull behandlas som ett tvångsmedel. Tillämpningsområdet är alltså begränsat till åtgärder av tvångsnatur som används som hjälpmedel i det allmännas verksamhet.

Vad jag nu sagt skall inte förstås så att utformningen av revisionsbestämmelserna skulle kunna ske utan hänsynstagande till att den kan genomföras med tvångsåtgärder. Naturligtvis är det som lagrådet framhåller viktigt att man håller det i minnet. Men det är också angeläget att man beaktar den skillnad som trots allt finns mellan revision och bevissäkring. Propositionens förslag innebär på den punkten enligt min mening ett viktigt förtydligande.

4.4 Allmänt om ADB-upptagningar

Mitt förslag: Vid taxeringsrevision skall granskning få ske inte bara av traditionella handlingar utan också av ADB-upptagningar. Den nuvarande skyldigheten för myndigheter att tillhandahålla handlingar för taxeringskontroll skall omfatta också ADB-upptagningar.

Bakgrunden till mitt förslag: Frågan om skattemyndigheternas granskningsbefogenheter beträffande handlingar av olika slag har berörts i två förslag som överlämnats till regeringen. I en rapport om ADB och företagsgranskning (RSV Rapport 1984:10) föreslogs sålunda att det genom en ändring i TL gjordes klart att skattemyndigheternas tillgång till information skulle avse uppgifter och inte enbart handlingar som sådana. Skälet för att omvandla handlingsbegreppet till att avse uppgifter var att man med en sådan ändring anpassade TL:s bestämmelser till den terminologi som används i sekretesslagen (1980:100).

USS har föreslagit att skattemyndigheternas granskningsbefogenheter skall avse bl. a. handlingar. En handling har i förslaget definierats som en framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

Remissinstanserna: Båda förslagen har remissbehandlats. Remissinstan-

serna har inte haft något att invända mot principen att skattemyndigheternas tillgång till information inte skall vara beroende av det sätt på vilket den har blivit lagrad.

Skälen för mitt förslag: För att en tillfredsställande kontroll skall kunna utövas vid en taxeringsrevision är det nödvändigt att allt det material som den skattskyldige har rörande verksamheten får granskas. Enligt de nuvarande bestämmelserna i 56 § TL omfattar granskningsrätten också alla berörda handlingar, alltså inte bara räkenskapshandlingar i egentlig mening utan även t. ex. korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten. Rent privata handlingar som inte rör verksamheten omfattas däremot inte.

Det torde inte råda någon tvekan om att det i bestämmelserna använda uttrycket handling bör ges samma innebörd som det har i tryckfrihetsförordningen, där det anges att med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Regleringen i tryckfrihetsförordningen har nämligen i det här avseendet ett syfte som har sin motsvarighet i bestämmelserna om taxeringsrevision. Jag tänker då på att utgångspunkten i båda fallen är att det skall vara möjligt att ta del av information oavsett på vilket sätt den är lagrad. Principen att en taxeringsrevision bör få avse granskning också av ADB-upptagningar har inte heller ifrågasatts vid remissbehandlingen av RSV:s rapport. De gällande bestämmelserna behöver emellertid förtydligas på denna punkt.

Möjligheten att hos myndigheter mera generellt ta del av information för taxeringskontroll regleras i andra bestämmelser i TL, närmare bestämt i dess 46 §. Taxeringsrevision får nämligen inte verkställas hos myndigheter. Även när det gäller myndigheter torde det vara klart att en taxeringskontroll måste få ske oavsett hur den eftersökta informationen är dokumenterad. Också bestämmelserna i den paragrafen bör justeras med hänsyn till detta.

Jag avser att senare kommentera den närmare utformningen av bestämmelserna. Men jag vill redan nu framhålla att bestämmelserna om taxeringsrevision även i fortsättningen bör knyta an till begreppet handling. Om bestämmelserna uttryckligen skulle ange att granskningen avser uppgifter och att den som revisionen görs hos skall tillhandahålla uppgifter, skulle de kunna uppfattas som en skyldighet för den skattskyldige att själv ta fram efterfrågade uppgifter, vilket inte är meningen. För den skattskyldige gäller det nämligen i stort sett bara att ställa berört material till granskarens förfogande. Denne har att själv ta fram de uppgifter som är av intresse.

Datainspektionen (DI) har fått yttra sig över den lagrådsremiss som beslutades den 12 mars 1987 och har därvid ifrågasatt förslaget på den här punkten. DI godtar visserligen principen att skattemyndigheternas kontrollmöjligheter inte skall vara beroende av på vilket sätt informationen finns lagrad. En motsatt uppfattning skulle enligt DI innebära att skattemyndigheterna berövades möjligheterna att kontrollera den skattskyldiges bokföring och andra uppgifter i de fall uppgifterna registrerades på ADB-medium. Däremot har DI invändningar mot den i lagrådsremissen föreslag-

na lagtekniska lösningen och de motiv som anförs till stöd för den. Invändningarna går ut på att den föreslagna definitionen av handlingsbegreppet har sin förebild i 2 kap. 3 § tryckfrihetsförordningen (TF), där den har till syfte att garantera att allmänhetens rätt till insyn i myndigheternas verksamhet inte inskränks genom att myndigheterna lagrar information på ADB-medium. Används samma definition i TL kan detta ge intryck av att myndigheterna har en motsvarande rätt till insyn i enskildas handlingar. DI invänder vidare mot förslaget att data- och offentlighetskommittén (DOK) har fått i uppdrag att se över den ifrågavarande bestämmelsen i tryckfrihetsförordningen.

Av dessa skäl avstyrker DI att det i TL tas in en bestämmelse som jämställer ADB-upptagningar som utgör personregister med handlingar i TL:s mening. I stället föreslås att det i den särskilda lag som inspektionen förordar tas in bestämmelser som uttryckligen anger att skattemyndigheterna har rätt att i samband med taxeringsrevision granska ADB-upptagningar som utgör personregister enligt datalagen.

Jag vill här göra det tillrättaläggandet att den föreslagna ändringen av handlingsbegreppet i TL inte skall förstås som något annat än just en legaldefinition av begreppet handling. Det är alltså självfallet inte fråga om att i TL införa något slags omvänd offentlighetsprincip, dvs. att handlingar hos enskilda generellt skulle vara tillgängliga för insyn från skattemyndigheternas sida. Att detta skulle vara syftet med ändringen kan inte utläsas av de ovan redovisade motiven och är heller inte avsett. Jag delar alltså inte DI:s åsikt att de olika syften som ligger bakom tryckfrihetsförordningen resp. TL skulle göra det olämpligt att definiera begreppet handling på ett enhetligt sätt i dessa bägge författningar. En annan sak är att skillnader mellan de båda lagarnas syften kan innebära att myndigheternas insyn i handlingar vid taxeringsrevision begränsas på ett annat sätt än vad som gäller i fråga om insynen i allmänna handlingar. Jag återkommer nedan till den frågan.

När det sedan gäller DI:s förslag till en alternativ lagteknisk lösning av handlingsbegreppet är denna inriktad enbart på ADB-upptagningar som utgör personregister enligt datalagen. Vid en taxeringsrevision är det emellertid väsentligen annan information än personuppgifter enligt datalagen som är av intresse. Jag har tidigare utförligt redogjort för olika metoder vid skattekontrollen och då framhållit att taxeringsrevisioner behövs främst för kontrollen av näringsidkarnas bokföring. Jag har också föreslagit att revisionsinstitutet i princip bara skall få användas för kontrollen av bokföringsskyldiga. Enligt min mening är det viktigt att man håller detta i minnet när man diskuterar ADB-frågorna i samband med taxeringsrevision. Att det även i ADB-baserade räkenskaper kan förekomma uppgifter som enligt definitionen i datalagen är att anse som personuppgifter får således inte skymma bort det faktum att skattemyndigheternas kontrollbehov huvudsakligen avser andra förhållanden. Det innebär i sin tur att den ADB-lagrade informationen bör skyddas inte bara med hänsyn till den personliga integriteten utan också mot röjande av affärshemligheter o. d.

Jag kan mot den här bakgrunden inte finna att den av DI föreslagna lagregleringen innebär någon tillfredsställande lösning i fråga om vilka

ADB-upptagningar som skall kunna granskas vid en taxeringsrevision. Den täcker personregister enligt datalagen men utelämnar i sammanhanget minst lika viktiga ADB-baserade räkenskaper som inte är personrelaterade. I stället anser jag att man bör hålla fast vid det tidigare remissbehandlade förslaget att använda samma definition av handlingsbegreppet som finns i tryckfrihetsförordningen. Vad som har anförts i den senaste remissomgången, dvs. i yttrandena över DI:s förslag, ger mig inte anledning att frångå den bedömningen.

Lagrådet har i båda sina yttranden godtagit förslaget på den här punkten.

4.5 Granskningen av ADB-upptagningar

Mitt förslag: Den hos vilken taxeringsrevision görs skall vara skyldig att låta granskningstjänstemannen använda de tekniska hjälpmedel som behövs för att han skall kunna ta del av en ADB-upptagning. Tjänstemannen skall dock inte få använda ADB-information på ett sätt som strider mot föreskrifter som datainspektionen har meddelat till skydd för den personliga integriteten. Sådana föreskrifter skall få meddelas med stöd av en särskild lag som kompletterar datalagens bestämmelser. Vidare preciseras bl. a. taxeringslagens regler om rätt att undanta handlingar från granskning vid en revision för att ge ett bättre skydd för ADB-lagrad information.

Bakgrunden till mitt förslag: Frågan om tillvägagångssättet vid granskning av ADB-baserade räkenskaper har tagits upp både i USS-betänkandet och i den i föregående avsnitt omnämnda rapporten från RSV. USS har inte sett som sin uppgift att komma med förslag som löser de integritetsproblem som kan uppkomma vid skattemyndigheternas utredningar om den enskilde använder ADB-teknik i sin verksamhet. Frågan har berörts ganska kortfattat i betänkandet, varvid USS – mot bakgrund bl. a. av den reglering som föreslagits i fråga om undantagande av uppgifter från granskning – inte ansett det lämpligt att ge skattemyndigheterna rätt att själva ta fram datalagrade uppgifter genom att använda den enskildes tekniska hjälpmedel.

Förslaget från RSV är mera långtgående. Det innebär inte bara att skattemyndigheterna skall få använda tekniska hjälpmedel för att kunna tillägna sig ADB-information. Det ställs också ett krav på att bokförings-skyldiga som använder ADB i sin verksamhet skall ordna denna med beaktande av sina skyldigheter vid en taxeringsrevision, dvs. att tillhandahålla räkenskaper och ställa ADB-utrustningen till granskarens förfogande. Vidare föreslås att personregister enligt datalagen skall inrättas och föras med beaktande av att myndighets tillsyn eller kontroll ej hindras eller försvåras. Någon särskild begränsning av granskningstjänstemannens tillgång till uppgifter av olika slag har inte föreslagits.

Remissinstanserna: Förslaget från USS har kommenterats bara av ett

fåtal remissinstanser. Företrädare för skatteförvaltningen menar att det ger otillräckliga möjligheter för skattekontroll av ADB-baserade räkenskaper. DI har framhållit att skattemyndigheterna bör ha rätt att få strukturerade uppgifter i läsbar form men att det inte får innebära att integritetsskyddet enligt 7 § datalagen sätts ur spel.

När det gäller förslaget från RSV har flertalet remissinstanser avstyrkt de delar som innebär att ADB-verksamheten hos de skattskyldiga skall underordnas skattemyndigheternas kontrollbehov. I allmänhet åberopar de att det inte har utretts och klarlagts på vilket sätt myndighetsintresset skall beaktas. Flertalet remissinstanser intar en allmänt avvisande hållning också till förslaget att granskaren själv skall få använda de tekniska hjälpmedel som behövs för att han skall kunna tillägna sig ADB-lagrad information. Åtskilliga remissinstanser framhåller att förslaget i den delen synes öppna möjligheter till omfattande samkörningar och kontroller utan att integritetsfrågorna har belysts.

Skälen för mitt förslag:

Användningen av tekniska hjälpmedel

Av mitt förslag i föregående avsnitt följer att skattemyndigheterna vid en taxeringsrevision skall få granska räkenskaper och andra handlingar även när de kan uppfattas endast med tekniska hjälpmedel. Den fråga som då inställer sig är vem som skall förfoga över de tekniska hjälpmedel som behövs för att göra informationen visuellt läsbar. USS-förslaget innebär på den här punkten att skattemyndigheterna skall vara hänvisade till att få utskriften som den granskade själv framställer, låt vara att uppgifterna skall vara sammanställda på det sätt som skattemyndigheterna begär.

Vid remissbehandlingen har från skatteförvaltningens sida framhållits att USS-förslaget ger otillräckliga möjligheter till kontroll. Jag delar den uppfattningen. Vid en taxeringsrevision måste skattemyndigheterna ha befogenhet att granska den egentliga bokföringen, inte bara utskriften vilkas överensstämmelse med grundmaterialet inte går att bekräfta. I annat fall skulle kontrollförfarandet när det gäller ADB-räkenskaper i princip stanna vid en okontrollerbar uppgiftsskyldighet. Ett syfte med revisionsinstitutet är ju att skattemyndigheterna skall kunna kontrollera att uppgiftsskyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt och det låter sig inte göra med mindre än att underlaget för uppgifterna får granskas.

USS har som motiv för sitt förslag anfört att en ordning som ger skattemyndigheterna rätt att själva ta fram datorlagrade uppgifter skulle innebära en alltför stor risk för att den handläggande tjänstemannen fick del av uppgifter om ömtåliga personliga eller ekonomiska förhållanden, som inte har med utredningen att göra eller som den enskilde önskar att genom domstolsprövning få undantagna från utredningen. Men samtidigt förutsätter USS att skattemyndigheterna ändå kan begära att få använda egna tekniska hjälpmedel för att ta del av innehållet i magnetband eller disketter. En sådan användning kan enligt USS ske utan problem om den enskilde tillåter det. I annat fall kan det bli aktuellt för myndigheten att

tilltvinga sig tillgång till materialet genom vite eller andra tvångsmedel. USS-förslaget bygger således på att skattemyndigheterna vid tredska skall kunna ta hand om magnetband eller disketter och ta del av innehållet med hjälp av teknisk utrustning som myndigheterna själva disponerar.

Jag vill med anledning av vad USS sålunda anfört framhålla att utredningen inte har redovisat på vilket underlag man bygger uppfattningen att en granskning av ADB-upptagningar generellt sett skulle innebära större risker för röjande av ömtåliga uppgifter än en genomgång av vanliga handlingar. Det är då att märka att USS här inte uppehåller sig vid frågan om integritetsskyddet för ADB-baserade personregister. Om den granskade medger att skattemyndigheterna använder egna tekniska hjälpmedel finns det enligt USS inga problem, ett uttalande som rimligen måste tolkas så att utredningen har haft andra saker än de registrerades personliga integritet för ögonen. Det enda skäl som USS har anfört för sitt förslag att begränsa skattemyndigheternas befogenheter till en granskning av data-utskrifts framtagna av den skattskyldige är således det ej underbyggda antagandet att ADB-upptagningar i sig i jämförelse med vanliga handlingar normalt innehåller mera känslig information, svår att särskilja från det egentliga granskningsmaterialet. Jag är för min del inte övertygad om att det verkligen förhåller sig på det sättet. Även om så skulle vara fallet bör det, som jag skall utveckla närmare nedan, vara möjligt att lösa integritetsskyddet på ett sätt som tillgodoser samhällets berättigade kontrollintresse på ett bättre sätt än enligt USS förslag. Jag är därför inte beredd att ansluta mig till den av USS förordade begränsningen av skattemyndigheternas kontrollmöjligheter. Jag vill också påpeka att USS när det gäller kontrollaspekterna visserligen tilldelat myndigheterna vissa befogenheter att vid tredska tilltvinga sig ADB-material. Men man har därvid bortsett från två saker. För det första finns det i regel ingen möjlighet att konstatera om tredska föreligger om man inte har rätt att direkt kontrollera om de lämnade uppgifterna är fullständiga och korrekta. För det andra förhåller det sig ibland så att den enda möjligheten att ta del av ett ADB-material är att utnyttja den tekniska utrustning som den skattskyldige själv har. Vissa informationsbärare kan således rent tekniskt sett inte avlägsnas från den dator de är knutna till. USS-förslaget har således oacceptabla brister från kontrollsynpunkt.

Jag anser samtidigt att förslagen från RSV är alltför långtgående. Särskilt gäller detta kraven på att de enskildas ADB-hantering skall inrättas så att den underordnas myndigheternas kontrollintresse. Till undvikande av missförstånd vill jag här poängtera att det faktiskt redan finns sådana krav när det gäller räkenskaper. Bokföringsskyldigheten motiveras ju bl. a. av skattemyndigheternas kontrollintresse (jfr prop. 1975:104 s. 133 f.). Det innebär att dokumentationen av affärshändelser och redovisningen i övrigt skall ske på ett sådant sätt att verksamheten kan kontrolleras av utomstående. Det kravet gäller både traditionell bokföring och ADB-baserade räkenskaper. RSV:s förslag i den här delen är därför i och för sig inte någon principiell nyhet. Men till skillnad från bokföringsskyldigheten är det fråga om en opreciserad förpliktelse vars konsekvenser är svåra att överblicka. Som flera remissinstanser påpekat har det ju inte närmare

utretts och klarlagts på vilket sätt myndighetsintresset skall beaktas. Dessa invändningar har särskild tyngd när det gäller ADB-baserade personregister. Men också i fråga om andra ADB-uppgifter är det enligt min mening riktigare att RSV:s intentioner kommer till uttryck inom ramen för bokföringsskyldigheten snarare än genom en allmänt hållen regel som i princip inte säger mer än vad som redan gäller på det här området. Något underlag för att nu ange vilka preciseringar som kan vara motiverade beträffande bokföringsskyldigheten såvitt gäller ADB-baserade räkenskaper finns det emellertid inte. För det krävs det ytterligare erfarenheter som man torde kunna vinna endast om skattemyndigheterna faktiskt får möjligheter att granska ADB-bokföring. Jag återkommer till den frågan.

Jag kommer alltså fram till att varken USS-förslaget eller de delar av RSV-förslaget som jag här har berört bör läggas till grund för den reglering som nu är påkallad. Men jag kan ansluta mig till den utgångspunkt som RSV har för sitt förslag, nämligen att skattemyndigheterna måste få rätt att själva använda tekniska hjälpmedel för att tillägna sig ADB-information. Utan sådana befogenheter kan det som jag tidigare framhållit inte bli fråga om någon revision i egentlig mening, dvs. kontroll av underlaget för de uppgifter som har lämnats till skattemyndigheterna. Till skillnad från RSV anser jag dock att befogenheter av det här slaget måste begränsas för att skydda bl. a. personrelaterade ADB-uppgifter. Konflikten mellan de motiv som bär upp datalagen och skattemyndigheternas behov av insyn bör alltså inte lösas genom att förandet av personregister underordnas kontrollintresset utan i stället genom att skattegranskningen kringgärdas med restriktioner som så långt möjligt tillgodoser önskemålet att skydda de registrerades personliga integritet.

Lagrådet har i sitt nya yttrande inte motsatt sig att skattemyndigheterna ges befogenhet att själva använda tekniska hjälpmedel vid granskningen av ADB-material.

Regelsystemet i datalagen

Innan jag går över till frågan hur den här diskuterade konflikten bör lösas i lagtekniskt hänseende skall jag uppehålla mig något vid datalagens regelsystem satt i relation till de regler jag föreslår om insyn i ADB-lagrat material vid taxeringsrevision. Mina synpunkter ansluter till vad DI har anfört i samma fråga i sitt yttrande över den lagrådsremiss som beslutades den 12 mars 1987.

Datalagen innehåller regler till skydd för den personliga integriteten vid förande av personregister. Med personregister avses register, förteckning eller andra anteckningar som förs med hjälp av automatisk databehandling och som innehåller personuppgift som kan hänföras till den som avses med uppgiften (1 §).

Åtskilliga av de register som kan bli föremål för granskning vid taxeringsrevision och som faller inom ramen för de aktuella bestämmelserna i taxeringslagen har otvivelaktigt karaktär av personregister. Ett register kan dock sakna karaktär av personregister emedan de applicerbara programmen inte medger framtagning av personrelaterade uppgifter. Det blir

emellertid att anse som ett personregister i den mån den som verkställer revisionen (granskaren) bearbetar det med egna program som gör det möjligt att ta fram personuppgifter.

Att ett visst register utgör ett personregister innebär dock inte att alla regler i datalagen blir tillämpliga vid de bearbetningar som granskaren utför med registret. De flesta bestämmelserna i datalagen riktar sig nämligen, uttryckligen eller underförstått, till den registeransvarige. Därmed avses den för vars verksamhet personregistret förs, om han förfogar över det. Definitionen utesluter bl. a. den som använder sig av ett register utan att kunna bestämma dess innehåll (prop. 1973:33 s. 119). Registeransvarig för ett register av nu aktuellt slag torde i regel vara den som revisionen utförs hos. Däremot medför inte de bearbetningar som granskaren utför med registret att han eller den myndighet han tjänstgör vid blir att anse som registeransvarig.

Detta innebär bl. a. att reglerna i 2–5 §§ datalagen om tillstånd och licens för vissa register m. m. inte är tillämpliga. Granskaren behöver alltså varken tillstånd eller licens för den registerbearbetning som normalt blir aktuell vid en taxeringsrevision. Däremot får reglerna indirekt betydelse därigenom att de hindrar att granskaren utan tillstånd av DI sambearbetar uppgifterna med uppgifter ur annat personregister. Vid en sådan sambearbetning uppkommer nämligen ett nytt personregister, för vilket granskningsmyndigheten är registeransvarig.

I 6, 6 a och 18 §§ datalagen finns bestämmelser om befogenhet för DI att meddela föreskrifter för personregister till skydd för den personliga integriteten. Föreskrifter meddelade med stöd av dessa bestämmelser får dock anses rikta sig till den registeransvarige och begränsar alltså inte granskarens möjlighet att bearbeta ett register. Därav följer bl. a. att granskaren vid behov får ta med sig datamediet (magnetbandet e. d.) för bearbetning hos myndigheten med myndighetens egna program. DI har alltså ingen direkt på datalagen grundad befogenhet att meddela föreskrifter för granskarens bearbetning av personregister, för vilka någon annan är registeransvarig.

Enligt 5 § datalagen skall DI, i samband med att tillstånd lämnas den registeransvarige att inrätta och föra ett personregister, meddela föreskrift om ändamålet med registret. För register som inte erfordrar tillstånd bestämmer den registeransvarige själv registerändamålet. Ändamålet med registret har betydelse bl. a. för tillämpningen av 7 §, som innehåller allmänna regler för inrättande och förande av personregister. Bestämmelserna i 7 § torde dock endast rikta sig till den registeransvarige. Jag återkommer nedan till den paragrafen.

Även 7 a–12 §§ datalagen innehåller regler som i första hand riktar sig till den registeransvarige.

I 13 § datalagen finns regler om sekretess för registeruppgifter. Reglerna riktar sig både till registeransvariga och vissa andra men gäller endast för enskilda. För myndigheter tillämpas i stället reglerna i sekretesslagen (1980:100). Av intresse i detta sammanhang är närmast regeln i 9 kap. 2 § sekretesslagen, som innebär bl. a. att absolut sekretess gäller i ärende om taxeringsrevision.

Enligt 14 § datalagen skall en myndighet, som för handläggningen av mål eller ärende använder sig av upptagning för automatisk databehandling, dokumentera upptagningen i läsbar form, om inte särskilda skäl föranleder annat. Bestämmelsen har företräde framför regeln om dokumentations-skyldighet i 15 § förvaltningslagen (1986:223) (jfr prop. 1985/86:80 s. 66). I linje med nämnda bestämmelse bör granskaren dokumentera de register-uppgifter som är av betydelse för utgången av taxeringsrevisionen.

Regler om DI:s tillsyn finns i bl. a. 15–17 och 24 §§ datalagen. Enligt 15 § utövar inspektionen tillsyn över att automatisk databehandling inte medför otillbörligt intrång i personlig integritet. I 16 § regleras inspektionens rätt att få tillträde till maskinlokaler m. m. Även om DI:s tillsyn givetvis i första hand avser den registeransvarige bör utformningen av reglerna i dessa bägge paragrafer inte utesluta en tillsyn som även omfattar granskarens befattning med registret. Motsatsen torde dock gälla enligt 17 och 24 §§, som avser uppgiftsskyldighet i förhållande till DI vid tillsyn resp. befogenhet för inspektionen att förelägga vite.

I 20–23 §§ datalagen finns bestämmelser om straff, förverkande och skadestånd. Av dessa bestämmelser torde endast reglerna i 21 § om straff för dataintrång vara tillämpliga på granskarens befattning med ett register. Reglerna innebär bl. a. att en granskare kan drabbas av straff om han ändrar, utplånar eller för in uppgifter i det granskade registret.

Enligt 25 § datalagen överklagas DI:s beslut till regeringen. 26–28 §§ datalagen saknar intresse i sammanhanget.

Som framgått av denna översiktliga redogörelse innehåller datalagen bestämmelser som kan vara tillämpliga vid en taxeringsrevision och som då kan få betydelse för bl. a. granskarens rätt att göra uppgifter i ett granskat register tillgängliga och DI:s befogenhet att utöva tillsyn över granskarens befattning med registret. I några avseenden faller emellertid granskarens bearbetning utanför DI:s kontroll. Bl. a. saknar inspektionen befogenhet att utfärda direkt till granskaren riktade föreskrifter för bearbetningen. För det första innebär detta att granskaren inte utan vidare blir bunden av föreskrifter som avser den registeransvariges användning av registret. Men även om så vore fallet, t. ex. genom att det i taxeringslagen fanns regler som ålade skattemyndigheterna att följa föreskrifter av det här slaget, skulle det ändå kunna uppstå komplikationer. DI har ju normalt ingen anledning att genom föreskrifter reglera någon annan användning än den som sker inom ramen för registrets ändamål. I allmänhet torde det därför saknas föreskrifter som är relevanta för en utomstående befattning med registret. Om DI å andra sidan meddelar föreskrifter med det indirekta syftet att reglera en användning som sker vid sidan av registrets ändamål skulle det kunna få till följd att det läggs onödiga restriktioner på den registeransvariges befattning med registret.

DI har i sitt yttrande över den tidigare lagrådsremissen föreslagit att inspektionen genom en särskild lag ges befogenheter att meddela föreskrifter adresserade direkt till skattemyndigheterna. Med en sådan ordning skulle man kunna komma till rätta med de brister som finns i datalagen i fråga om möjligheterna att reglera en granskarens befattning med ett personregister. Innan jag går närmare in på DI:s förslag vill jag emellertid säga

något ytterligare om förhållandet mellan datalagen och taxeringslagen. Jag skall då uppehålla mig vid 7 § datalagen, som är av central betydelse när det gäller möjligheterna att använda uppgifterna i ett personregister.

7 § datalagen fick sin nu gällande lydelse år 1982. Den ändrades då i samband med att DI:s tillståndsgranskning begränsades till att avse personregister med särskilt känsliga uppgifter. Det ansågs därför motiverat att genom generella normer ange en minimistandard för persondataskyddet även i fråga om register som fortsättningsvis inte skulle kräva något tillstånd. Sådana normer togs in i 7 § datalagen.

Bestämmelserna innebär i huvudsak att inrättande och förande av personregister alltid skall ske för ett visst bestämt ändamål under tillbörligt hänsynstagande till de registrerades personliga integritet.

Bestämmelserna i 7 § datalagen riktar sig till den registeransvarige och anger som en viktig princip att användningen av uppgifterna i ett personregister skall ske i enlighet med registrets ändamål. Avsteg från den principen får dock göras bl. a. om annan användning är tillåten enligt föreskrifter som har meddelats i lag eller annan författning. Datalagen anger inte för vilka andra ändamål sådana föreskrifter får meddelas.

Samtidigt som bestämmelserna i 7 § antogs beslutade riksdagen att godkänna en europeisk konvention om skydd för enskilda vid automatisk databehandling av personuppgifter. Konventionen, som finns intagen som bilaga 4 till propositionen 1981/82:189, har numera trätt i kraft och är därmed bindande för Sverige.

Enligt konventionen begränsas möjligheterna att genom författningsföreskrifter medge sådan användning av uppgifterna i ett personregister som avviker från registrets ändamål. Avvikelse får dock ske om det är nödvändigt i ett demokratiskt samhälle för att skydda statens säkerhet, den allmänna säkerheten, statens penningintressen eller för att bekämpa brott. I kommentaren till konventionen anges främst beskattningsändamål som exempel på en sådan användning som får ske för att skydda statens penningintressen.

Varken datalagen eller den europeiska dataskyddskonventionen utgör alltså något hinder för att meddela författningsföreskrifter som medger att uppgifterna i ett personregister används för skattekontroll, även om registrets ändamål inte avser någon sådan användning. Det bör här framhållas att det redan i dag finns föreskrifter som medger detta. Den som t. ex. för ett löneregister på ADB kan ju vara skyldig att lämna ut uppgifter ur detta för att fullgöra sin skyldighet att lämna i TL föreskrivna kontrolluppgifter. Samma sak gäller i fråga om den uppgiftsskyldighet som åligger bankerna och Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag. Även här är det alltså fråga om att lämna ut uppgifter från ADB-baserade personregister för att de skall användas på ett annat sätt än som anges i registrens ändamål.

De föreskrifter jag nu har berört avser skyldigheten att lämna obligatoriska kontrolluppgifter. Men också vid en taxeringsrevision har skattemyndigheterna redan med stöd av gällande regler rätt att använda uppgifter som är hämtade från ADB-baserade personregister. Huruvida skyldigheten att lämna kontrolluppgifter har fullgjorts är ju en sak som skall kunna kontrolleras genom revisionsinstitutet, och som jag tidigare framhållit för-

utsätts det då att en avstämning kan göras mot den reviderades underlag för uppgifterna.

TL innehåller alltså redan nu bestämmelser som medger att uppgifter från ADB-baserade personregister används i beskattningsverksamheten. Dessa bestämmelser kan ses som exempel på en sådan författningsreglering som enligt 7 § datalagen gör det möjligt att avvika från det för ett personregister bestämda ändamålet. Jag vill här tillägga att datalagen, förutom att den inte begränsar de alternativa användningssätt som kan komma i fråga genom författningsreglering, inte anger hur preciserad en sådan reglering skall vara. Men enligt min mening är det naturligt att man på den punkten eftersträvar tämligen noggranna föreskrifter.

Behovet av regler som kompletterar datalagen

Jag skall nu återgå till DI:s förslag om en särskild lag som ger inspektionen befogenheter att meddela föreskrifter som är adresserade direkt till skattemyndigheterna. Först vill jag då framhålla att man inte bör överdriva den praktiska betydelsen av de problem som den föreslagna lagen är avsedd att lösa. Redan reglerna i datalagen ger ett skydd för integriteten i flera viktiga avseenden. Sålunda får, som framgått tidigare, en granskare inte sambearbeta ett granskat register med ett annat personregister utan DI:s tillstånd. Inspektionen torde också kunna utöva tillsyn över att den automatiska databehandlingen inte medför otillbörligt intrång i personlig integritet. Därutöver har inspektionen givetvis befogenhet att meddela allmänna råd för bearbetning av personuppgifter som granskas vid en taxeringsrevision. Man får utgå från att sådana allmänna råd, liksom påpekanden som DI gör i samband med sin tillsynsverksamhet, lojalt kommer att följas av berörda granskare. Det har också stor betydelse för integritetsskyddet att sekretessen i ärenden om taxeringsrevision är absolut enligt reglerna i sekretesslagen.

Å andra sidan kan det naturligtvis uppfattas som en nackdel att DI inte har en allmän befogenhet att utfärda bindande föreskrifter för granskaren i samma utsträckning som för den registeransvarige. En sådan befogenhet skulle onekligen innebära ett ytterligare skydd för den personliga integriteten. Jag anser därför att man bör godta att datalagens bestämmelser kompletteras med en reglering av det slag som DI har föreslagit.

När det gäller innehållet i inspektionens lagförslag vill jag till en början erinra om att jag redan i föregående avsnitt fann att detta inte utgjorde någon lämplig reglering av handlingsbegreppet i samband med taxeringsrevisioner. Granskningen av personregister är ju bara en del av den större frågan om kontroll av ADB-handlingar över huvud taget. Avgränsningen av granskningsbefogenheterna bör därför i stället göras i bl. a. TL, där bestämmelserna om taxeringsrevision ger den naturliga ramen för bl. a. ändamålet med granskningen och vilka uppgifter den får avse. Men i övrigt delar jag inspektionens uppfattning att en förstärkning av persondataskyddet bör regleras i annan ordning. Flertalet av de av DI föreslagna bestämmelserna ansluter nära till regelsystemet i datalagen (jfr 6, 7, 14–18 och 25 §§ datalagen). Skäl kan därför anföras för att ta in dem i datalagen. Jag

vill emellertid inte motsätta mig DI:s förslag att ta in reglerna i en särskild lag.

Enligt min mening bör således det grundläggande bemyndigandet för skattemyndigheterna att granska ADB-upptagningar och skyldigheten för den enskilde att biträda vid granskningen komma till uttryck i revisionsbestämmelserna medan de begränsningar som är påkallade av hänsyn till skyddet för ADB-baserade personregister kan regleras i annan ordning. En sådan uppdelning är motiverad också av ett annat skäl. Vid en taxeringsrevision skall ju i vissa fall också annan information än datorlagrade personuppgifter kunna undantas från granskningen, och skyddet för sådan information bör i princip vara detsamma oavsett om den utgörs av ADB-upptagningar eller ej.

Jag kommer alltså fram till att TL, utöver det förtydligande av handlingsbegreppet som jag har berört i föregående avsnitt, bör innehålla bestämmelser som klargör att skattemyndigheternas och de enskildas rättigheter och skyldigheter vid en taxeringsrevision i princip skall vara desamma när granskningen avser ADB-upptagningar som vid en traditionell revision. För närvarande gäller att den enskilde skall medverka vid en revision bl. a. genom att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att genomföra revisionen. Han skall också lämna tillträde till de lokaler som används i verksamheten och ge det biträde som behövs för bl. a. granskningen av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Översatt till en situation med ADB-lagrad information kan detta sägas innebära att den enskilde skall vara skyldig att ge skattemyndigheterna tillgång till sin ADB-utrustning. De bör alltså få använda de tekniska hjälpmedel som den reviderade själv förfogar över, t. ex. dennes terminal.

Granskningen förutsätter emellertid att inte bara den rent tekniska utrustningen utan också därmed sammanhängande material ställs till förfogande. Detta kan gälla exempelvis beskrivningar av den aktuella utrustningen, det ADB-system som används och de dataprogram som finns. Den granskades skyldigheter bör även omfatta att i övrigt lämna de upplysningar om ADB-verksamheten som behövs för att syftet med revisionen skall kunna nås. Innebörden av detta är att granskaren bör ges i princip samma möjligheter att ta del av uppgifter av betydelse för taxeringskontrollen som den skattskyldige har.

Jag vill betona att det är viktigt att en revision utförs under stort hänsynstagande till de speciella förhållanden som kan gälla för den skattskyldiges ADB-verksamhet så att hans olägenheter minimeras. Det normala förfarandet bör alltså vara att den skattskyldige i förväg underrättas om den beslutade revisionen och att tidpunkten för revisionen bestäms med beaktande av hans synpunkter därom. Detta följer redan av 56 § 3 mom. första stycket TL, där det föreskrivs att taxeringsrevision såvitt möjligt skall ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte förorsakar hinder i verksamheten för den hos vilken revisionen sker.

Den skattskyldiges berättigade krav i samband med taxeringsrevision att inte bli störd i sin verksamhet mer än absolut nödvändigt kan enligt de nuvarande bestämmelserna delvis beaktas genom att granskaren tar med

vissa räkenskapshandlingar m. m. till de egna lokalerna. Ett sådant förfarande är många gånger motiverat också av kontrollskäl. När det gäller ADB-upptagningar bör den skattskyldige ha större intresse av att granskningen inte görs hos honom, eftersom han då inte behöver upplåta sin datautrustning. Det torde därför ofta vara lämpligt att granskaren tar med sig själva informationsbäraren, magnetbandet e. d., eller en kopia av denna till myndigheten, om det hos denna finns ADB-resurser som möjliggör en tillfredsställande granskning. Liksom när det gäller konventionella handlingar bör frågan om var granskningen skall genomföras bedömas också med hänsyn till materialets omfattning och den tid som skulle gå åt för att ta del av informationen hos den skattskyldige. Jag återkommer senare till frågan om de nu berörda tekniska åtkomstmöjligheterna i sig är av sådan karaktär att de motiverar en utökning av möjligheterna att undanta information från granskning utöver den förstärkning av persondataskyddet som DI har föreslagit.

Vad jag nu har anfört om att bestämmelser om de grundläggande granskningsbefogenheterna har sin naturliga plats i TL eller i motsvarande revisionsbestämmelser i andra skatteförfattningar bör föranleda vissa jämförelser i den inledande paragrafen i DI:s lagförslag. I övrigt kan jag i allt väsentligt godta det förslaget, bortsett från vissa formella justeringar. Det innebär alltså att DI får i princip samma befogenheter att meddela föreskrifter för skattemyndigheternas granskning som den har enligt 6 § datalagen i fråga om den registeransvariges befattning med ett personregister. Även på andra punkter har de flesta bestämmelserna som nämnts sin motsvarighet i datalagen. Den nära överensstämmelsen med datalagens numera väl beprövade regelsystem ger enligt min mening anledning att anta att de föreslagna bestämmelserna skall tjäna som ett gott skydd för den personliga integriteten.

Det finns emellertid några bestämmelser som kan behöva kommenteras något. Jag tänker här bl. a. på den i lagförslagets 6 § föreskrivna skyldigheten för skattemyndigheterna att höra DI innan beslut meddelas om en sådan taxeringsrevision som är en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revisionen sker, en s. k. generell uppgiftsinsamling. DI har framhållit att generella skattekontroller med inriktning på personregister får anses vara av så känslig karaktär att det i allmänhet finns skäl att meddela särskilda föreskrifter för granskningen, inte minst för att förebygga uppkomsten av överskottsinformation. Jag vill för egen del ifrågasätta synsättet att generella skattekontroller skulle vara särskilt inriktade på personregister i datalagens mening. Det är visserligen riktigt att sådana kontroller primärt syftar till att få fram underlag för kontroll av okända personer, och i detta ligger att man försöker samla in personrelaterade uppgifter. Men uppläggningsen av en sådan kontroll torde vara densamma oavsett hur uppgifterna finns lagrade hos den som revideras. Skattemyndigheterna vet ju ofta inte på förhand om informationen finns på ADB eller ej. Inte heller torde DI kunna lämna några helt säkra uppgifter på den punkten. Vid de branschkontroller o. d. som brukar inledas med en generell uppgiftsinsamling sker urvalet av revisionsobjekt med hänsyn till kontrollens syfte att granska vissa skatteförhållanden, inte på grundval av

vad man eventuellt vet om de tilltänkta revisionsobjektens lagring av uppgifterna. Det går alltså inte till så att man väljer just ADB-baserade personregister för att på det sättet få möjligheter att göra särskilt omfattande sammanställningar och bearbetningar av personuppgifter.

Jag vill emellertid ändå inte motsätta mig att DI genom ett samrådsförfarande ges möjlighet att genom föreskrifter förebygga risk för otillbörligt intrång i den personliga integriteten när så är påkallat. Men av skäl som jag nyss anfört kan det då i allmänhet bara bli fråga om att skattemyndigheterna mera allmänt redovisar uppläggningsen av en revision och vilka uppgifter som avses bli inhämtade. Det får också beaktas att uppgiftsinsamlingen kan avse såväl ADB-upptagningar som annan information och att kontrollen för att bli meningsfull kan förutsätta att samma uppgifter får inhämtas i bägge fallen.

Jag vill också beröra bestämmelserna om DI:s föreskriftsrätt i 4 § i den av DI föreslagna lagen. Av 6 och 18 §§ datalagen följer att DI har befogenhet att meddela integritetsskyddande föreskrifter för ett visst personregister. Dessa föreskrifter riktar sig i första hand till den registeransvarige och har alltså inte generell tillämpbarhet. Ett bemyndigande att utfärda generella föreskrifter finns däremot i 10 § dataförordningen. Även den av mig nu föreslagna regleringen förutsätter, i enlighet med vad DI har föreslagit, att inspektionen skall få besluta om såväl föreskrifter i särskilda fall (s. k. villkor) som föreskrifter med generell tillämpbarhet (normer). Enligt lagrådets uppfattning behöver lagen dock inte innehålla någon bestämmelse om att regeringen får delegera rätten att meddela generella föreskrifter till DI. Det kan regeringen i stället göra i en förordning. Jag avser att föreslå regeringen att en förordning med ett sådant bemyndigande för DI utfärdas.

I detta sammanhang vill jag ta upp en fråga av konstitutionell art. En remissinstans (SHIO-Småföretagens riksorganisation) har menat att föreskrifter med generell tillämpbarhet på det aktuella området endast kan meddelas i lagform. Enligt min mening förhåller det sig emellertid på följande sätt. Regler som ger en myndighet befogenhet att vid revision få tillgång till handlingar och tekniska hjälpmedel hos den granskade kräver otvivelaktigt lagform (jfr bl. a. 8 kap. 3 § regeringsformen, RF). Detta krav har också tillgodosetts i mitt förslag, som innebär att de reglerna finns i TL. Bestämmelserna i den särskilda lagen faller däremot inom området för regeringens s. k. restkompetens (jfr 8 kap. 13 § första stycket 2 RF), vilket innebär att de inte behöver ha lagform. De flesta av bestämmelserna i den särskilda lagen är av sådant slag att de rent av skulle kunna beslutas av en granskningsmyndighet själv för sin egen personal med stöd av bemyndigande t. ex. i 3 kap. 18 § förordningen (1986:1346) med instruktion för skatteförvaltningen, ett bemyndigande som otvivelaktigt faller inom ramen för restkompetensen. Trots att reglerna i den särskilda lagen alltså inte behöver finnas i lag godtar jag den av DI föreslagna lagformen med hänsyn till vikten av att allmänheten känner förtroende för de regler som skyddar den personliga integriteten (jfr Ds Ju 1987:8). Det kan finnas ett behov av att DI beslutar om verkställighetsföreskrifter till den särskilda lagen. Regeringen kan med stöd av 8 kap. 13 § tredje stycket RF överlåta åt DI att meddela sådana föreskrifter.

Den av DI föreslagna katalogen i 4 § över vilka föreskrifter DI skall få meddela rymmer en sekretessfråga. Ett ämne för föreskrifter är enligt 4 § 4 i DI:s lagförslag underrättelser till berörda personer. Jag vill här erinra om att bl. a. skattemyndigheternas kontrollverksamhet är sekretessbelagd enligt bestämmelserna i 4 kap. sekretesslagen. Det kan således komma i fråga att hemlighålla en uppgift även för den som berörs av en kontroll. Mot den bakgrunden anser jag inte att DI bör ha befogenhet att föreskriva när skattemyndigheterna skall underrätta berörda personer.

Lagrådet har inte haft någon erinran mot att bestämmelser om DI:s medverkan tas in i en särskild lag. Till stor del har lagrådet också tillstyrkt bestämmelserna i lagen.

Några av bestämmelserna har dock föranlett invändningar från lagrådet. Det gäller 5 §, som hänvisar till 14 § datalagen, och 8 §, som innehåller ett delegationsbemyndigande. Lagrådet har avstyrkt dessa bestämmelser. Jag kan ansluta mig till vad lagrådet här har anfört och föreslår således att de paragraferna utgår ur lagen.

Lagrådet har å andra sidan också föreslagit en väsentlig utvidgning av lagens tillämpningsområde. Det har ansetts som en nackdel att lagen begränsar DI:s medverkan till frågor som gäller automatisk databehandling av personuppgifter. Enligt lagrådets uppfattning är det angeläget att det vid en taxeringsrevision finns ett gott skydd för uppgifter av både personlig och ekonomisk natur. Mot den bakgrunden har lagrådet föreslagit att lagen görs tillämplig inte bara på personuppgifter utan på all slags ADB-lagrad information.

Jag vill med anledning av vad lagrådet sålunda anfört först framhålla att jag givetvis delar uppfattningen att både personuppgifter och annan ADB-information i vissa fall skall kunna skyddas mot skattemyndigheternas insyn. Den uppfattningen har jag också redovisat tidigare, när jag har riktat den invändningen mot DI:s lagförslag att det inte ger något skydd för affärshemligheter o. d. Men jag kan inte heller finna att lagrådets förslag om att utvidga DI:s befogenheter enligt den särskilda lagen innebär någon tillfredsställande lösning av det här problemet. Först vill jag då nämna att regeringen nyligen har beslutat en proposition (1987/88:57) till riksdagen med förslag om ett grundlagsfäst integritetsskydd för personuppgifter på ADB. I det lagstiftningsärendet har från näringslivet framställts krav på att skyddet skall omfatta även sådana ADB-uppgifter som avser juridiska personer. De kraven har emellertid avvisats av regeringen. I propositionen anförs som skäl för detta följande.

När det gäller frågan om ett dataskydd för juridiska personer vill jag tillägga att det givetvis ofta finns ett legitimt intresse hos t. ex. företag att skydda sina affärs- och driftförhållanden mot insyn utifrån. Å andra sidan anser jag att man inte lämpligen – som ibland sker i den allmänna debatten – bör tala om integritetsskydd i detta sammanhang. Mycket talar för att det skydd som juridiska personer har behov av bör regleras i andra former än som en utbyggnad av datalagens skydd eller som en parallelllagstiftning till denna lag, och någon tillräcklig anledning att i detta sammanhang ta initiativ till en generell förstärkning av detta skydd anser jag inte finnas. Vad som torde ligga närmare till hands för de juridiska personerna är en

förbättrad lagstiftning om skydd för företagshemligheter. Arbetet med så-
dan lagstiftning pågår för närvarande inom justitiedepartementet.

Prop. 1987/88:65

Även riksdagen har nyligen tagit ställning till yrkanden om dataskydd för
företagen. Sålunda har konstitutionsutskottet i ett betänkande (KU 1987/
88:5) om datafrågor avstyrkt en motion i det ämnet och riksdagen har
beslutat i enlighet med utskottets förslag. Utskottet anförde följande.

I motion K 431 yrkande 7 vidgas integritetsdebatten att även omfatta
frågan om ett lagstadgat *skydd för företagens integritet*. Det förtjänar här
erinras om att vid datalagens tillkomst uttalade det föredragande statsrådet
att det var mest angeläget att trygga den enskildes behov av integritet. Det
bör också nämnas att Europarådet vid utarbetandet av sin konvention om
skydd för enskilda vid automatisk databehandling av personuppgifter an-
sett att "privacy" är något som endast kan tillkomma fysiska personer.
Utskottet är visserligen medvetet om att företagen har behov av ett skydd i
olika sammanhang, främst från ekonomiska och konkurrensmässiga syn-
punkter. Hittills har emellertid detta behov tillgodosetts genom regler i
brottsbalken, sekretesslagstiftningen och speciallagstiftning, t. ex. lagen
om illojal konkurrens. Mot bakgrund av det anförda kan utskottet inte
finna att det för närvarande föreligger anledning utvidga det inledda arbetet
med att stärka integritetsskyddet på dataområdet i det hänseende som nu
är aktuellt och avstyrker därför motionsyrkandet.

Regeringen har alltså helt nyligen intagit den ståndpunkten att skyddet för
juridiska personer bör regleras i andra former än som en utbyggnad av
datalagen eller som en parallelllagstiftning till den lagen. Också i riksdagen
har det synsättet kommit till uttryck. Redan på grund av detta anser jag det
förenat med betydande svårigheter att tillmötesgå lagrådets förslag. Men
det finns också praktiska skäl som talar mot den av lagrådet förordade
lösningen. Jag har tidigare framhållit att den föreslagna lagen kan antas ge
ett gott skydd för den personliga integriteten just för att den ansluter till
datalagens väl beprövade regelsystem. Det innebär att DI vid tillämpning-
en av lagen kan utnyttja sin särskilda kompetens i frågor som gäller
integritetsskyddet för ADB-baserade personuppgifter. Samma sak kan
emellertid inte sägas för det fall att lagens tillämpningsområde utvidgas till
att avse all slags ADB-lagrad information. Det blir då i stället fråga om ett i
princip nytt verksamhetsområde för DI. Samtidigt skulle kunna förväntas
en inte obetydlig ökning av ärendetillströmningen till DI. Inspektionen
skulle alltså få en ökning av arbetsbördan både volymmässigt och genom
att den tilläggs arbetsuppgifter som den saknar tidigare erfarenhet av.

Det finns därför tungt vägande invändningar mot lagrådets förslag på
den här punkten. Som jag nyss framhållit delar jag emellertid lagrådets
uppfattning att skyddet vid en revision inte bör vara begränsat till person-
uppgifter på ADB. Men enligt min mening bör det problemet kunna lösas
genom en precisering av reglerna i bl. a. TL om undantagande av handling-
ar från granskning. En sådan lösning behöver inte utesluta att DI:s tekniska
kompetens på dataområdet utnyttjas i vissa fall. Jag återkommer till den
frågan.

Mitt förslag blir således att den särskilda lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision m. m. bara skall avse hanteringen av personuppgifter.

En särreglering för skatteområdet

DI har framhållit att dess förslag till lagreglering av granskningsverksamheten på skatteområdet skall ses som ett provisorium. Enligt inspektionen bör ADB-frågorna i kontrollverksamheten helst utredas i ett större sammanhang så att man också kan se över andra myndigheters befogenheter, t. ex. de brottsutredande myndigheternas verksamhet.

Frågan om vilka befogenheter som skattemyndigheterna bör ha i sin kontrollverksamhet har, som DI påpekat, samband med de brottsutredande organens befogenheter. Tvångsmedelskommittén har i sitt betänkande (SOU 1984:54) Tvångsmedel – Anonymitet – Integritet belyst detta ämne. Kommitténs betänkande, som bl. a. innehåller ett förslag till en s. k. baslag för tvångsmedelsanvändningen, övervägs för närvarande inom justitiedepartementet. Betänkandet innehåller emellertid inte några särskilda överväganden när det gäller de komplikationer som är förknippade med ADB-lagrad information. Efter samråd med chefen för justitiedepartementet har jag därför kommit fram till att dessa frågor alldeles oberoende av resultatet av de pågående övervägandena med anledning av tvångsmedelskommitténs förslag, kräver den ytterligare genomlysning som inspektionen förordat.

Samtidigt anser jag det anslaget att det redan nu kan ske en reglering av skattemyndigheternas kontrollverksamhet. Det är nämligen inte rimligt att skattemyndigheterna och de skattskyldiga i så stor utsträckning som nu sker själva får lösa de frågor som uppkommer vid granskningen av personregister. Det torde också vara så att de erfarenheter man vinner genom en särreglering för skatteområdet kan vara värdefulla vid ett utredningsarbete med mera övergripande inriktning. Till frågan om tidpunkt och former för en sådan utredning finns det skäl att återkomma i ett senare sammanhang.

De näringslivsorganisationer som har yttrat sig över DI:s förslag har överlag riktat kritik mot att detta har karakteriserats som ett provisorium. Man bör inte lösa så viktiga frågor som skyddet för den personliga integriteten med provisorier, har det sagts. Jag har i princip förståelse för den invändningen men tycker inte att den i det här fallet är särskilt välgrundad. Anledningen till kritiken synes vara att DI, som från sina utgångspunkter givetvis bör eftersträva en heltäckande reglering av integritetsfrågorna, har ansett att en dellösning för skatteområdet bara är ett steg på vägen. Men det blir ju inte fråga om ett provisorium bara för att man på ett av flera tänkbara områden ingriper med en lagreglering. Snarare är det väl i allmänhet en fördel att man väljer en lösning som är särskilt anpassad till de föreliggande behoven. Det finns betydande skillnader mellan skattemyndigheternas och de brottsutredande myndigheternas verksamhet och det är därför ingalunda självklart att regleringen av de nu aktuella frågorna bör vara densamma för dessa båda områden. Det är t. ex. inte alls givet att det

vid utredningar av allvarliga brott skulle finnas utrymme för så långtgående begränsningar av utredningsarbetet som jag nu föreslår för skatteområdet.

Det är emellertid inte bara med hänsyn till utredningsbefogenheternas omfattning som skillnader mellan olika områden kan göra sig gällande. Ett exempel på att det vid den rättsliga regleringen kan behöva beaktas skilda aspekter har anförts av bl. a. Företagens Uppgiftslämnardelegation (FUD). FUD har med utgångspunkt från ett resonemang om s. k. elektroniska original hävdad att begreppet urkund är oklart till sin innebörd när man talar om ADB-handlingar. Det sägs vidare att inget annat än en urkund har något bevisvärde enligt gällande rätt, vare sig det handlar om skattemål, civilmål eller brottmål. Oklarheten på den här punkten skulle enligt FUD vara ett skäl för att skjuta den nu aktuella regleringen på framtiden.

Mot detta vill jag invända att begreppet urkund saknas i både TL och bevissäkringslagen. I den mån det över huvud taget används i skatteprocessen torde det ske utan att dess innebörd blir föremål för några mera ingående analyser. Inom straffrätten har urkundsbegreppet däremot en mycket viktig funktion, eftersom tolkningen av det kan vara avgörande för frågan om straffansvar. Den här skillnaden utgör enligt min mening ett ytterligare stöd för att det vid en reglering av ADB-frågorna på skatteområdet inte är nödvändigt att invänta resultatet av överväganden som kan vara befogade t. ex. i fråga om åtgärder mot datorrelaterad brottslighet. Det bör vidare tilläggas att ADB-upptagningar enligt 14 § datalagen normalt skall tillföras aktmaterialet i läsbar form vid myndigheternas handläggning av mål och ärenden. Det kravet gäller också enligt mitt förslag. Jag kan därför inte dela de farhågor FUD har gett uttryck för.

I det här sammanhanget skall jag också beröra en annan fråga som belyser dels räckvidden av den nu föreslagna regleringen, dels vissa skillnader och beröringspunkter mellan brottsutredningar och skatteutredningar som det kan bli aktuellt att ta upp vid den mera ingående översyn som DI har efterlyst. Jag tänker på användningen av tvångsmedel, för skattemyndigheternas del tvångsåtgärder enligt bevissäkringslagen.

Jag vill då börja med påpekandet att skatteutredningar i princip är snävt begränsade till sin inriktning. Till skillnad från brottsutredningar, som kan avse sinsemellan mycket olika gärningar, syftar de genomgående till att klarlägga huruvida en föreskriven uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt. De kan vara begränsade också på det sättet att det inte alltid krävs en fullständig utredning för att hos domstolen utverka det avgörande som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt. Skönstaxeringsinstitutet kan ju användas bl. a. när det finns sådana brister i underlaget för en deklaration att någon tillförlitlig beräkning av inkomsten inte kan göras. Även om det t. ex. vid en ansökan om eftertaxering måste presteras tillräcklig bevisning för att en oriktig uppgift har lämnats krävs det alltså inte alltid en fullständig kartläggning av inkomstförhållandena för att få till stånd en taxering som avviker från de uppgifter som den skattskyldige har lämnat.

Den principiellt viktigaste skillnaden gentemot brottsutredningar är kanske ändå att den som blir föremål för en skatteutredning har en på olika sätt sanktionerad skyldighet att medverka till att klarlägga de förhållanden som

utreds. Som jag nyss nämnde utgår en skatteutredning från en redan föreliggande uppgiftsskyldighet och för bl. a. bokföringsskyldiga finns det en straffsanktionerad förpliktelse att föra och bevara underlaget för de uppgifter som lämnas. Man får alltså inte försvåra skattekontrollen genom att undanröja vissa bevismedel. Dessutom har den skattskyldige en vites-sanktionerad förpliktelse att biträda vid en taxeringsrevision, innefattande bl. a. en skyldighet att lämna de upplysningar som behövs för revisionens verkställande.

Skattemyndigheterna kan således normalt räkna med att deras utredningar sker i samverkan med de skattskyldiga. Brister det på den punkten har de förutom vitesstraffet möjlighet att begränsa utredningen till vad som behövs för att en skönstaxering skall kunna åsättas. Jag menar med detta inte att skönstaxeringsinstitutet skall fungera som något slags sanktion för utredningssabotage från den skattskyldiges sida. Målet bör ju hela tiden vara att få fram utredningsresultat som så långt möjligt ger likformiga och rättvisa taxeringar. Vad jag tänker på är i stället att skattemyndigheterna inte nödvändigtvis behöver tillgripa tvångsmedel i form av bevissäkring för att förse domstolen med det underlag som behövs för ett beslut om taxering.

De praktiska erfarenheterna visar också att bevissäkringsåtgärder är mycket sällan förekommande. Det rör sig om några tiotal fall om året, vilket skall jämföras med att det årligen genomförs 18 000–20 000 revisioner. Den helt övervägande andelen skatteutredningar sker sålunda utan att bevissäkringslagen behöver tillämpas. Detta betyder inte alls att bevissäkringsreglerna skulle sakna berättigande. Tvärtom kan det på goda grunder antas att de vid sidan av sitt faktiska tillämpningsområde har en betydande preventiv verkan. Men den huvudsakliga förklaringen till att revisioner så gott som genomgående sker i samförstånd mellan myndigheter och enskilda får ändå anses vara att skattekontrollen är en accepterad företeelse som de flesta är beredda att lojalt medverka till i enlighet med de regler som har fastställts.

Även skattegranskningen av ADB-räkenskaper får till största delen antas kunna ske i samverkan med de reviderade. Men frågan är om man som en sista utväg bör kunna tillgripa bevissäkring och hur de gällande reglerna i bevissäkringslagen i så fall förhåller sig till de särskilda problem som kan uppkomma med anledning av att bevismedel finns lagrade på ADB-medium.

Det kan då konstateras att bevissäkringslagen inte innehåller några bestämmelser om hur själva granskningen skall gå till. De tvångsåtgärder som får tillgripas är i princip bara avsedda att säkerställa bevismedel. Det sker genom eftersökning, beslag och försegling. De åtgärderna företas för att t. ex. en taxeringsrevision skall kunna genomföras och den efterföljande granskningen måste då hålla sig inom ramen för revisionsbestämmelserna. Med eftersökning enligt bevissäkringslagen torde därför bara kunna förstås själva uppletandet av vissa bevismedel, däremot inte någon mera ingående analys av deras innehåll. Eftersökning och beslag kan avse bevismedel i form av bl. a. räkenskapsmaterial och därmed får dessa säkringsåtgärder anses omfatta åtminstone sådan bokföring som finns på ADB.

Förutom räkenskapsmaterial anses som bevismedel varuprov o. d., som enligt vad som är särskilt föreskrivet skall tillhandahållas för granskning.

I formellt hänseende ger bevissäkringslagens regler således stöd för att eftersöka och beslagta allt som skall tillhandahållas för granskning vid en taxeringsrevision och i det inbegrips enligt mitt förslag också ADB-upptagningar. När det gäller mindre, portabla ADB-anläggningar är det enligt min uppfattning också rimligt att de skall kunna medföras för granskning hos skattemyndigheten. Den granskningen blir då, såvitt gäller personuppgifter, underkastad DI:s tillsyn enligt bestämmelserna i datalagen och den nu föreslagna särskilda lagen om ADB-behandling vid taxeringsrevision m. m. I fråga om större ADB-anläggningar bör det på motsvarande sätt vara möjligt att eftersöka och beslagta vissa portabla tillbehör, t. ex. magnetband och programbeskrivningar.

Av naturliga skäl kan det i fråga om ADB-lagrad information ibland vara svårt att av yttre kännetecken dra några slutsatser om dess innehåll. Men man bör på samma sätt som när det gäller vanliga pappersdokument med hjälp av t. ex. register och beteckningar på databäraren kunna göra en grovsortering och begränsa sig till att ta med sådant som synbarligen innehåller räkenskapsmaterial. Vidare får det i allmänhet förutsättas att den skattskyldige försöker begränsa ett beslag till sådana handlingar som skattemyndigheterna har rätt att få del av. Bestämmelserna i bevissäkringslagen bygger ju även när det gäller vanliga pappersdokument på att den skattskyldige är aktiv för att ovidkommande uppgifter inte skall komma till andras kännedom. En annan omständighet som talar för att en genom tvångsåtgärder säkerställd granskning bör kunna ske av information som finns lagrad i mindre ADB-anläggningar är att det i dessa ofta används standardprogram som kan förutsättas vara kända av granskaren.

Jag har nu uppehållit mig vid hanteringen av bevismedel som kan eftersökas och beslagtas på i princip samma sätt som vanliga handlingar. Nästa fråga är då vad som kan anses gälla beträffande bevismedel i större ADB-anläggningar, t. ex. sådana med informationsbärare som inte kan avlägsnas ur datorn. Som jag tidigare har framhållit bör med eftersökning inte förstås något annat än själva uppletandet av vissa bevismedel. Enligt min mening måste informationsbearbetning med användande av den skattskyldiges egen terminal falla utanför det begreppet. För den ståndpunkten talar också att en dator knappast kan jämföras med ett sådant förvar eller utrymme i vilket eftersökning får ske. Det skulle innebära att bevissäkringslagen inte erbjuder någon möjlighet att tvångsvis säkra bevismedel om det förutsätter att man på platsen begagnar sig av den skattskyldiges egen fasta ADB-utrustning. Med det synsättet torde det då inte heller vara möjligt att genom kopiering på platsen få fram ett material som kan beslagtas.

Min bedömning är således att bevissäkringslagen efter mitt förslag om ändringar i TL ger ett visst utrymme för säkringsåtgärder beträffande bl. a. portabla informationsbärare men att den inte medger användning på platsen av den skattskyldiges egen fasta ADB-utrustning, t. ex. dennes terminal. Jag anser inte att det nu finns underlag för att föreslå de ändringar i bevissäkringslagen som skulle krävas för att t. ex. terminalanvändning

skall kunna genomföras som en säkringsåtgärd. Frågan om sådana befogenheter synes i stället lämpligen böra utredas i den ordning som DI har förespråkade, dvs. i samband med överväganden om bl. a. de brottsutredande myndigheternas tillgång till ADB-information.

Kanske kan det uppfattas som en brist att skattemyndigheterna inte från början får möjlighet att tillgripa säkringsåtgärder som fullt ut motsvarar deras utredningsbefogenheter enligt TL. Men som jag tidigare har framhållit följs reglerna i TL lojalt i det helt övervägande antalet fall och dessutom torde för andra fall möjligheten att genom vitesföreläggande utverka den skattskyldiges medverkan många gånger vara det mest ändamålsenliga sättet att få tillgång till informationen i sådana större ADB-anläggningar som enligt min nyss redovisade uppfattning tills vidare inte är åtkomliga för bevisning i form av eftersökning och beslag. Jag vill inte heller utesluta att man med stöd av de gällande reglerna i vissa fall också kan tillgripa säkringsåtgärden förseglning. Min slutsats blir därför att eventuella ändringar av bevisningslagen som avser ADB-frågor bör anstå i avvaktan på ytterligare utredning. Jag har i den här frågan samrått med chefen för justitiedepartementet.

Skyddet för annan ADB-information än personuppgifter

Jag skall avslutningsvis ta upp en fråga som jag har berört helt kort tidigare. Det gäller huruvida de tekniska åtkomstmöjligheter till ADB-information som jag har föreslagit bör föranleda några ytterligare möjligheter att undanta information från granskning vid en taxeringsrevision, utöver den nyss föreslagna förstärkningen av persondataskyddet. Jag tänker då i första hand på skattemyndigheternas användning av den reviderades dataterminal. Uppenbarligen föreligger det vissa brister i de nuvarande datasystemen när det gäller dokumentation och säkerhet. Förhållandena kan därför ibland vara sådana att en användning av den skattskyldiges terminal kan ge insyn i handlingar som av olika skäl bör hållas undan granskningen. Detta kan bero på att den reviderade inte har sin ADB-information ordnad i ett sådant skick att de handlingar som revisionen avser på ett enkelt sätt kan särskiljas från det övriga ADB-materialet. Men det kan också vara så att behörighetskontrollen inte fungerar på ett sådant sätt att man kan låta utomstående använda terminalen utan risk för misstag vid hanteringen. Problemet av det här slaget bör på sikt kunna lösas genom att man vid systemutvecklingen beaktar att ADB-materialet skall vara tillgängligt för skattekontroll även genom användning av den reviderades egen terminal. Det kan emellertid antas att en sådan utveckling tar viss tid och det finns därför skäl att i samband med ett förslag om terminalanvändning utöka skyddet mot oavsiktlig insyn i ADB-information som inte bör granskas vid en taxeringsrevision.

Enligt min mening bör en skyddsregel av det antydda slaget ansluta till de bestämmelser som gäller för undantagande av handlingar. Redan i dag finns i 56 § 4 mom. TL en regel som ger länsrätten befogenhet att, på framställning av den granskade, besluta att en handling skall undantas från revisionen. Den föreslagna definitionen av handlingsbegreppet vid revision

klargör att länsrättens befogenhet avser även handlingar som utgörs av ADB-upptagningar. Detta är enligt min mening en lämplig ordning som ger skydd inte bara för personrelaterade utan även andra uppgifter. Regeln bör dock preciseras när det gäller befogenheten att undanta ADB-lagrade handlingar. Länsrätten bör t. ex. kunna besluta att granskaren får kopiera ADB-informationen med uteslutande av vissa uppgifter.

Den föreslagna ordningen innebär att det undantagsvis kan uppkomma situationer där liknande frågor kan komma att prövas av både länsrätten och DI. Så kan fallet framför allt bli om den granskade begär att DI skall besluta om föreskrifter för en viss revision och de begärda föreskrifterna delvis avser handlingar, beträffande vilka den granskade också har begärt att länsrätten skall besluta om undantagande från granskning. Jag har mot bakgrund härav övervägt om länsrättens befogenhet när det gäller ADB-lagrade handlingar bör begränsas till uppgifter som inte är personrelaterade och som därför faller utanför DI:s föreskriftsrätt. En sådan gränsdragning skulle dock föra med sig att den enskilde kan få svårt att avgöra vilken myndighet han skall vända sig till. Man kräver då av honom att han skall göra ibland ganska komplicerade bedömningar av om uppgifterna i vissa handlingar hänför sig till ett personregister i datalagens mening eller ej. En sådan ordning skulle säkert kunna framstå som mindre lyckad för den enskilde, även om nackdelarna skulle kunna minskas med en regel om överlämnande av felställda ärenden till rätt myndighet. Att en fråga kan prövas hos olika myndigheter förekommer också i andra sammanhang (jfr t. ex. prop. 1985/86:80 s. 51). Ur den enskildes synvinkel bör det också framstå som en fördel om integritetsskyddet kan prövas av två sinsemellan oberoende myndigheter. Jag har därför stannat för att inte nu föreslå någon annan gränsdragning mellan länsrättens och DI:s behörighetsområden än den som följer av de ovan föreslagna reglerna. Erfarenheterna av reglernas tillämpning får visa om förhållandet vållar praktiska problem som bör lösas genom en regeljustering.

Med mitt förslag om den sist nämnda möjligheten att begränsa terminalanvändningen anser jag mig också ha tillgodosett FUD:s synpunkter i fråga om granskningens principiella karaktär, dvs. påståendet att den skattskyldige även vid en revision skulle bli utsatt för en tvångsåtgärd genom terminalanvändningen.

Lagrådet har ansett att man kan undvara en bestämmelse av det nu diskuterade slaget. Möjligen bör lagrådets inställning ses i samband med den utvidgning som har föreslagits i fråga om tillämpningsområdet för den särskilda lagen om ADB-användning vid taxeringsrevision m. m. Lagrådet har ju föreslagit att den lagen skall utgöra ett skydd inte bara för personuppgifter utan också för annan ADB-information. Med en sådan ordning skulle införas en möjlighet att besluta om det tekniska förfarandet vid granskningen som får behovet av en motsvarande regel i bl. a. TL att framstå som mindre påtagligt.

Lagrådet har emellertid motiverat sin ståndpunkt i fråga om de föreslagna bestämmelserna med att den åsyftade befogenheten för länsrätten att besluta om begränsningar i användningen av tekniska hjälpmedel finns redan utan att det införs någon uttrycklig regel härom. Jag är för min del

tveksam om det verkligen förhåller sig så. ADB-användningen kan skapa komplikationer som de nu gällande bestämmelserna inte är tänkta för. Det gäller ju inte längre bara att avgöra om en handling är av ett sådant slag att den skall skyddas. Det krävs också att länsrätten kan pröva huruvida t. ex. en terminalanvändning kan ske utan att granskaren får del av ovidkommande information. Givetvis är det som lagrådet framhållit klart att den som har hand om granskningen inte får använda tekniska hjälpmedel på ett sådant sätt att han får del av uppgifter som enligt ett beslut av länsrätten skall tas undan från granskningen. Men ett sådant beslut kan å andra sidan inte få blockera granskningen av all annan information som eventuellt finns lagrad tillsammans med de aktuella uppgifterna. Det kan därför knappast överlåtas åt den reviderade att med stöd av ett länsrättsbeslut, som inte säger något annat än att vissa handlingar skall undantas, själv bestämma hur granskningen skall genomföras. I stället bör det ankomma på länsrätten att när så behövs ge närmare besked om detta. Som jag tidigare framhållit kan en lösning vara att granskaren får kopiera den information som skall tillhandahållas vid revisionen. Man kan också tänka sig att granskaren visserligen får använda den reviderades terminal men att det då sker under sådant överinseende från den reviderades sida att det inte föreligger någon risk för att ovidkommande uppgifter röjs.

En annan skillnad jämfört med granskningen av vanliga pappersdokument är att den fråga länsrätten kan få ta ställning till egentligen inte gäller vilka handlingar som skall undantas från granskningen. I vanliga fall avser ju den reviderade att med sin framställning till länsrätten skydda en handling som granskaren faktiskt vill titta på. När det gäller ADB-information kan situationen i stället vara den att båda parter är överens om vilka handlingar som skall få granskas medan de däremot har olika uppfattningar om hur granskningen skall gå till. Utgångspunkten är även i ett sådant fall att det bara är ömtålig information som skall skyddas, men den frågan blir av helt underordnad betydelse vid länsrättens prövning, som i stället får inriktas på det ADB-tekniska genomförandet av granskningen.

Lagrådet har med sitt förslag om att utvidga tillämpningsområdet för den särskilda lagen om ADB-användning vid revisioner bl. a. velat sörja för att DI:s tekniska kompetens tas i anspråk. Med mitt förslag kan det i stället ske genom att länsrätten vid behov inhämtar yttrande från DI. Någon särskild regel om detta anser jag inte erforderlig. Jag vill här tillägga att länsrätten i många fall torde kunna ta ställning till ärenden av det här slaget utan att höra DI. Utgångspunkten måste ju vara att den reviderade själv har sådan kontroll över sin ADB-information att han kan hjälpa till att ta fram de uppgifter som skall granskas. Det torde därför knappast förekomma att räkenskaperna över huvud taget inte går att särskilja från ovidkommande information.

Jag kommer alltså fram till att det vid revisioner av ADB-material i vissa fall kan uppstå situationer som kräver att länsrätten meddelar beslut som går utöver vad den kan anses ha befogenhet till enligt gällande regler. En bestämmelse om att länsrätten skall få besluta om begränsningar i användningen av ADB-tekniska hjälpmedel är därför enligt min mening välmotiverad.

4.6.1 Bakgrund

Beviskringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen (beviskringslagen) antogs av riksdagen år 1975. Förutom redaktionella ändringar som föranletts av annan lagstiftning är det bara katalogen i 1 § över de skatter och avgifter som lagen är tillämplig på som har undergått smärre justeringar. I avsnitt 2 har jag kortfattat redogjort för beviskringslagens bestämmelser.

Beviskringslagen ersatte den tidigare lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision (handräckningslagen).

Före handräckningslagens tillkomst hade skattemyndigheterna i princip varit hänvisade till vitesförelägganden för att få fram granskningsmaterial. Genom handräckningslagen kompletterades vitesinstitutet i vissa fall. Beskattningsmyndigheterna fick således möjlighet att begära handräckning av utmätningsman för att få ut räkenskaper och andra bevishandlingar som författningsenligt skulle tillhandahållas för granskning men som inte ställdes till förfogande vid granskningen.

En första förutsättning för att handräckning skulle få tillgripas var att det beslutats om revision hos någon. För handräckning hos den som var föremål för revision gällde vidare att det skulle finnas grundad anledning anta att han innehade men ej tillhandahöll handling, som var av väsentlig betydelse för taxering eller för fastställande av skatt, samt att det visat sig att han inte efterkommit föreläggande att vid vite utge handlingen. Vitesföreläggande behövde inte ske i sådana fall då det uppenbarligen skulle vara utan gagn eller då det var fara i dröjsmål. Handräckning hos tredje man fick ske under förutsättning att det fanns grundad anledning anta att viss angiven handling som var av väsentlig betydelse för taxeringen eller för fastställande av skatt fanns hos honom, att han inte på begäran tillhandahöll handlingen samt att det med hänsyn till handlingens betydelse och övriga omständigheter fanns synnerliga skäl för handräckning. Beslut om handräckning meddelades av länskatte-rätten och verkställdes genom utmätningsmans försorg.

Förrättningen fick genomföras så att förrättningsmannen genomsökte hus, rum eller förvaringsställe. Olägenhet eller skada fick inte förorsakas utöver vad som var oundgängligen nödvändigt. Vile den hos vilken förrättningen företogs att handling skulle undantas från granskning, hade han att göra framställning härom vid förrättningen eller hos länskatte-rätten. Handlingen skulle i sådant fall förseglas och överlämnas till domstolen. Innan framställningen prövats fick ingen annan än den på vilken prövningen ankom ta del av handlingen. Om den hos vilken förrättningen företagits inte varit närvarande skulle utmätningsmannen försegla samtliga omhändertagna handlingar och överlämna dem till domstolen.

Syftet med handräckningslagen var att ge granskningsmyndigheterna möjlighet att få fram beskattningsunderlag i de fall där den enskilde undanhöll räkenskaper eller annat bevismaterial. Handräckningslagen fick dock inte den önskade effekten. Den kom till användning endast i ett fåtal fall, på området för inkomstbeskattningen endast ett tiotal gånger sammanlagt.

Detta kan ses mot bakgrund av att det då varje år genomfördes ca 10000 taxeringsrevisioner. Av en enkät som företogs i samband med utvärderingen av handräckningslagen framgick att det bland dessa revisioner fanns årligen över 500 fall där det uppgavs att räkenskaperna hade förkommit. Antalet fall där räkenskapsmaterialet var ofullständigt var enligt enkätsvaren mångdubbelt större (se prop. 1975/76:11 s. 107).

I förarbetena till bevissäkringslagen (prop. 1975/76:11 s. 107 ff) framhölls att orsaken till att handräckningslagen inte använts oftare var att förfarandet var alltför omständligt och tungrott för att kunna hanteras i praktiken.

Departementschefen påpekade också att en avsevärd bevisbördla låg på den som begärde handräckning och att i det inledande skede av granskningen, då handräckning oftast aktualiserades, myndigheterna av naturliga skäl inte har särskilt goda möjligheter att klara detta beviskrav.

För att komma till rätta med bristerna i handräckningslagen lade USS fram det förslag som legat till grund för den nu gällande bevissäkringslagen, (SOU 1974:49) Bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen. Utredningsförslaget syftade allmänt sett till en smidigare och effektivare ordning än den som gällde enligt handräckningslagen. Förslaget innebar också en viss avdramatisering av förfarandet genom att valet av säkringsåtgärd kan anpassas till det mått av ingripande som varje situation kräver. Eftersökning skall således inte beslutas när det räcker med beslag eller förseglning.

Vid remissbehandlingen av förslaget från USS ansåg det helt övervägande antalet remissinstanser att det fanns behov av reformer på det område handräckningslagen avsåg. Det framhölls bl. a. att handräckningslagens regler visat sig ineffektiva och otillräckliga och att skattemyndigheterna inte hade de medel som behövdes för att få tillgång till bevismaterial som den enskilde författningen skall tillhandahålla. De av USS föreslagna reglerna ansågs allmänt väl övervägda och ägnade att förbättra kontrollmöjligheterna. Några remissinstanser var dock kritiska och ansåg bl. a. att förslaget inte tillräckligt tillgodosåg rättssäkerhetskraven.

Bevissäkringslagen antogs av riksdagen i slutet av år 1975 (SkU 1975/76:12, rskr. 28). Jag vill i detta sammanhang framhålla vad ett enigt skatteutskott anförde i samband med riksdagsbehandlingen av propositionen. Uttalandet skedde med anledning av ett motionsyrkande om att som villkor för beslut om säkringsåtgärd skulle fordras att skälig anledning fanns till antagande att skatte- och avgiftsundandragande förekommit.

Med anledning härav vill utskottet framhålla att i de fall misstanke om skattebrott föreligger kan redan enligt nuvarande bestämmelser straffprocessuell förundersökning igångsättas, varvid betydligt mer ingripande tvångsmedel än enligt bevissäkringslagen kan ifrågakomma. I de situationer, då bevissäkringslagen är avsedd att tillämpas, finns ofta inte anledning misstänka brott. Syftet med de föreslagna säkringsåtgärderna är att granskningsledaren omedelbart skall få tillgång till de räkenskaper och andra handlingar som den granskade enligt särskilda föreskrifter är skyldig att förete för kontroll. Det är från rättssäkerhetssynpunkt givetvis inte tillfredsställande att granskningsmännen, som nu ofta är fallet, saknar

möjlighet att kontrollera bevismaterial som den granskade vägrar att utan godtagbar anledning utlämna. Säkringsåtgärderna skall således främst användas i de fall den granskade tredskas eller befaras komma att tredskas och skall givetvis inte tillgripas mot den som lojalt fullgör sina skyldigheter att tillhandahålla föreskrivet bevismaterial. Det bör också framhållas att de ökade befogenheter, som bevissäkringslagen ger granskningsledaren, måste användas med omdöme och urskillning. Det finns, som riksskatteverket framhållit i sitt remissyttrande, anledning anta att den som är föremål för granskning inför hotet om säkringsåtgärder blir benägen att i ökad utsträckning frivilligt förete bevismaterial och att lagstiftningen därigenom kommer att få en betydelsefull preventiv effekt. Mot den bakgrunden torde det i praktiken bli nödvändigt att tillgripa säkringsåtgärder vid skatte- och avgiftskontrollen endast i ett relativt begränsat antal fall. Med det anförda avstyrker utskottet bifall till berörda yrkande i motionen.

4.6.2 Allmänna överväganden

För att taxeringarna skall kunna bli så rättvisa och likformiga som möjligt krävs att myndigheterna har kännedom om de omständigheter som är av betydelse för bestämmande av skatten i det enskilda fallet. I första hand är det de skattskyldiga som har tillgång till de uppgifter som behövs. Som jag redogjort för i ett tidigare avsnitt finns därför en i vissa hänseenden omfattande upplysningsplikt föreskriven i skatteförfattningarna, bl. a. i form av självdeklaration och kontrolluppgifter. De skattskyldiga har också att upprätta och bevara deklaraionsunderlag i form av räkenskaper och anteckningar. Som jag tidigare har påpekat är ett av motiven för bokföringsskyldigheten att säkerställa kontrollmaterial för beskattningsverksamheten. Dessa författningssenliga skyldigheter skulle i många fall bli illusoriska om myndigheterna inte hade tvångsmedel till sitt förfogande för kontroll.

Att myndigheterna måste kunna tillgripa tvång för att i vissa situationer få tillgång till räkenskapsmaterial och annat som är nödvändigt för en fördjupad skatte- eller avgiftskontroll kan därför knappast ifrågasättas. På skatteområdet är vitesföreläggande det tvångsmedel som i första hand används. Under vissa speciella förutsättningar får skattemyndigheterna också säkerställa kontrollmaterial genom åtgärder enligt bevissäkringslagen (beslag, försegling och eftersökning). Beslag innebär att bevismedlet omhändertas, försegling att förvar (t. ex. skåp, låda eller pärm) eller utrymme (t. ex. byggnad eller upplagsplats) förses med sigill eller liknande förslutning och eftersökning att bevismedel efterforskas i förvar eller utrymme. Besvissäkring får tillgripas endast i syfte att få tillgång till handlingar m. m. som den granskade enligt särskilda föreskrifter är skyldig att tillhandahålla för granskning (2 §). Vidare krävs för beslag att den granskade vägrat tillhandahålla bevismedlet eller att det föreligger risk för att det kommer att undanhållas eller förvanskas och för eftersökning att det föreligger risk att bevismedlet kommer att undanhållas eller förvanskas. För eftersökning i annat utrymme än verksamhetsutrymme fordras dessutom att det finns grundad anledning anta att bevismedlet finns där.

I den allmänna debatten och i riksdagsmotioner har det ibland hävdats att det skulle vara tillräckligt att kunna förelägga vite för att tillgodose

kontrollbehovet på skatteområdet och att andra tvångsmedel skall kunna tillgripas endast i de fall då brottsmisstanke föreligger.

Som redan har framgått av vad jag tidigare sagt kan jag för egen del inte dela denna bedömning. Av min bakgrundsbeskrivning till de nu gällande reglerna i bevissäkringslagen har framgått att skattemyndigheterna före handräckningslagens tillkomst i princip bara kunde använda sig av vitesinstitutet för att tilltvinga sig räkenskaper och annat kontrollmaterial. I förarbetena till handräckningslagen (prop. 1961:62) framhölls att de då gällande reglerna innebar att myndigheterna för genomförande av taxeringsrevisioner i stor utsträckning var beroende av att handelsböcker och andra handlingar som skulle bli föremål för granskning frivilligt ställdes till förfogande. Mot den som tredskades kunde visserligen användas vite, men effektiviteten i detta tvångsmedel var, framhölls det, begränsad. Några av de remissinstanser som yttrade sig i lagstiftningsärendet framhöll den tidsutdräkt som ett förfarande med vite innebar och som gav den skattskyldige möjlighet att t. ex. förvanska bokföringen innan den lämnades över till myndigheten för granskning.

Tillgripandet av straffprocessuella tvångsmedel kräver misstanke om brott och som jag tidigare framhållit finns det oftast inte någon grund för en sådan på detta tidiga stadium av skatteutredningen. Jag vill här också erinra om det nyss refererade uttalandet av skatteutskottet i samband med riksdagsbehandlingen av bevissäkringslagen.

Vad jag nu anfört visar enligt min mening att skattemyndigheterna skulle hamna i en helt otillfredsställande situation vad gäller möjligheterna att företa nödvändiga kontroller av i första hand näringsidkare, om man frånsatt vite skulle sakna möjligheter att tillgripa tvångsåtgärder i andra fall än de där sådana av straffprocessuell art kan ifrågakomma. Jag anser det därför uppenbart att skattemyndigheterna måste ha tillgång till andra tvångsmedel än vite.

När det gäller regleringen av de erforderliga tvångsmedlen på skatteområdet måste givetvis en noggrann avvägning göras mellan kontrollbehoven och den enskildes rättssäkerhet. Erfarenheterna från handräckningslagen visar emellertid att regelsystemet inte får göras alltför stelt och ohanterligt, eftersom det då blir i stort sett omöjligt att använda i praktiken. Vid utformningen av den nu gällande bevissäkringslagens regler eftersträvade man en smidigare och mer lättillämpad ordning. För egen del anser jag att bevissäkringslagen fortfarande på ett på det hela taget lämpligt sätt reglerar de aktuella frågorna. Den kritik som har riktats mot lagen har varit av närmast principiell natur. Såvitt jag känner till har dock tillämpningen av lagen i praktiken inte gett upphov till rättsförluster för enskilda. USS betänkande ger inte heller stöd för att några allvarigare brister skulle föreligga i lagen.

Det förtjänar även att påpekas att lagen tillämpats i relativt få fall. Under de första tio åren efter lagens ikraftträdande har beslag skett i sammanlagt 347 fall, eftersökningar i verksamhetsutrymme i sammanlagt 143 fall och eftersökningar i privatutrymme i sammanlagt 164 fall. Under de senare åren har antalet eftersökningar i verksamhetsutrymme varierat mellan ca 10–30 per år och antalet eftersökningar i privatutrymme har varierat

mellan 10–37. Dessa siffror, som skall jämföras med antalet revisioner, som per år uppgår till ca 18 000–20 000, talar enligt min mening klart för att lagen i praktiken använts med urskillning och försiktighet. Siffrorna visar också att bevissäkringslagens största betydelse ligger på det preventiva planet, vilket också framhållits från olika myndigheter inom skatteförvaltningen i remissyttrandena över USS-förslaget.

Min uppfattning är således sammanfattningsvis att erfarenheterna från handräckningslagen och de regler som gällde dessförinnan tydligt visar att det är nödvändigt att skattemyndigheterna kan tillgripa andra tvångsmedel än vite för att få ut räkenskapshandlingar och annat bevismaterial utan att misstanke om brott föreligger. Man måste i det sammanhanget även beakta att kontrollbehovet ökat genom att de ekonomiska transaktionerna hos främst näringsidkarna har blivit allt mer komplicerade. Den avvägning som har gjorts i bevissäkringslagen mellan skattemyndigheternas kontrollbehov och den enskildes berättigade rättssäkerhetskrav är enligt min mening i allt väsentligt väl grundad. Vissa ändringar i syfte att ytterligare stärka den enskildes rättssäkerhet, bl. a. på grundval av några förslag av USS, är emellertid enligt min mening befogade.

I det följande skall jag redogöra för de ändringar som jag anser bör företas i bevissäkringslagen. Dessa rör införandet av en proportionalitetsregel och förstärkt skydd för intrång i bostad samt för känsliga uppgifter. Jag har redan tidigare framhållit att jag för närvarande inte är beredd att föreslå några ändringar av bevissäkringsreglerna såvitt gäller dessas tillämpning på bevismedel som finns i form av ADB-upptagningar.

Innan jag går över till att behandla förslagen till ändringar i bevissäkringslagen skall jag kort beröra en annan fråga som USS tagit upp.

USS har föreslagit en lagbestämmelse i vilken det slås fast att en förrättningsman skall legitimera sig när förrättningen inleds. Detsamma skall gälla sakkunnig som deltar i en förrättning.

Förslaget har fått ett blandat mottagande av remissinstanserna.

För egen del vill jag i denna fråga hänvisa till vad JO uttalat i sin ämbetsberättelse (1982/83 s. 315). Han anför där att det är självklart att myndighetspersoner vid förrättningar om det begärs legitimerar sig och att de i varje fall talar om vad de heter, från vilken myndighet de kommer och vilka uppgifter de har. Jag delar givetvis denna uppfattning. Det finns emellertid enligt min mening inget behov av att slå fast detta i en särskild lagbestämmelse i bevissäkringslagen.

4.6.3 Proportionalitetsregel

Mitt förslag: En proportionalitetsregel tas in i en ny paragraf (6 a §) i bevissäkringslagen. Regeln innebär att en säkringsåtgärd får tillgripas bara om vikten av att åtgärden vidtas är tillräckligt stor för att uppväga det intrång eller annat men som säkringsåtgärden innebär för den enskilde.

Utredningsförslag: Proportionalitetsregler för tvångsmedelsanvändning har under senare tid föreslagits av tre olika utredningar. USS har i sitt betänkande föreslagit en proportionalitetsregel som skall vara generellt tillämplig på skatteutredningar. Tvångsmedelskommittén har i betänkandet (SOU 1984:54) Tvångsmedel-Anonymitet-Integritet föreslagit en proportionalitetsregel som i princip skall gälla vid all sådan användning av tvångsmedel som utgör myndighetsutövning. 1983 års häktningsutredning slutligen har i betänkandet (SOU 1985:27) Gripen-anhållen-häktad Straffprocessuella tvångsmedel m. m. föreslagit en proportionalitetsregel i bestämmelserna om häktning.

Remissinstanserna: De remissinstanser som yttrat sig över USS förslag har i den mån de speciellt berört proportionalitetsregeln varit i stort sett positiva till den. Behovet av en sådan regel ifrågasatts emellertid av någon med hänsyn till att den redan nu kan anses följa av allmänna rättsgrundsatsar. En liknande inställning har flera av de remissinstanser som yttrat sig över tvångsmedelskommitténs förslag. Några av dem, t. ex. JO och hovrätten för Västra Sverige, har dock ingenting emot att regeln ändå lagfästs. De flesta remissinstanser som yttrat sig över 1983 års häktningsutrednings förslag har tillstyrkt att en lagfast proportionalitetsregel införs. Även här har dock flera remissinstanser ifrågasatt behovet av en uttrycklig lagregel.

Skälen för mitt förslag: Proportionalitetsprincipen innebär i korthet att en åtgärd med avseende på sin art, styrka, räckvidd och varaktighet skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden.

Som framgått av redogörelsen för remissvaren anses proportionalitetsprincipen följa av allmänna rättsgrundsatsar. Den har även mer eller mindre uttryckligt lagts fast i olika lagstadganden. Av störst intresse i detta sammanhang är därvid 2 kap. 12 § andra stycket regeringsformen som bl. a. stadgar att de begränsningar som får göras i vissa fri- och rättigheter aldrig får gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett dem.

Det finns även i bevissäkringslagen redan nu regler som kan sägas ge uttryck för nämnda princip. Enligt 7 § får således ett beslut om en såringsåtgärd inte gälla längre än som är nödvändigt för att säkra bevisningen. Vidare föreskrivs i 14 § att verkställigheten skall genomföras så att den innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av förrättningen. Proportionalitetsprincipen kan även sägas ligga bakom att skilda rekvisit har ställts upp för användningen av de olika såringsåtgärderna. För den mest ingripande åtgärden, eftersökning i andra utrymmen än verksamhetsutrymmen, gäller således de strängaste förutsättningarna.

Förslagen om proportionalitetsregler i samband med tvångsmedelsanvändning har som framgått fått ett blandat mottagande. Åtskilliga remissinstanser har ställt sig positiva till tanken. Behovet av en sådan regel har emellertid, som också framgått, ifrågasatts på många håll. Tvångsmedelskommitténs förslag har ännu inte föranlett något ställningstagande från regeringens sida. I den proposition (1986/87:112) om ändrade regler för de straffprocessuella frihetsberövanden som nyligen lagts fram på grundval av 1983 års häktningsutrednings betänkande har den bedömningen gjorts

att någon proportionalitetsregel inte bör införas enbart för de straffprocessuella tvångsmedlen. Frågan om lagfästande av proportionalitetsprincipen vid användning av straffprocessuella tvångsmedel i allmänhet torde komma upp igen i samband med den slutliga beredningen av tvångsmedelskommitténs förslag.

För egen del är jag av åsikten att en proportionalitetsregel på bevissäkringsområdet skulle ha en viktig funktion att fylla. En proportionalitetsregel understryker att tvångsåtgärden måste anpassas efter den föreliggande sakens beskaffenhet. En sådan regel bör uttrycka att en säkringsåtgärd enligt bevissäkringslagen inte får orsaka större men för den enskilde än det men som det allmänna kan anses drabbas av om åtgärden inte genomförs. Detta kan t. ex. få till följd att man måste använda ett annat tvångsmedel än det man först hade tänkt sig eller att man avstår från en tvångsåtgärd om åtgärden som bedömts nödvändig för att uppnå ett visst syfte skulle få negativa konsekvenser som inte står i rimlig proportion till de beskattningsåtgärder som kan bli aktuella.

Proportionalitetsregeln markerar således ytterligare att tvångsmedelsanvändningen enligt bevissäkringslagen skall vara restriktiv och inte får användas för att t. ex. utreda skatteärenden som rör mindre belopp. Bevisäkringslagen bör inte heller tillämpas om de aktuella uppgifterna som tvångsåtgärden syftar till att få fram kan erhållas på annat sätt utan att resultatet av utredningen äventyras och utan oproportionerligt stort extraarbete för myndigheterna.

Jag föreslår därför att det införs en ny paragraf, 6 a §, i bevissäkringslagen där det föreskrivs att en säkringsåtgärd får tillgripas bara om vikten av att åtgärden vidtas är tillräckligt stor för att uppväga det intrång eller annat men som säkringsåtgärden innebär för den enskilde.

4.6.4 Förstärkt skydd mot eftersökning i bostad

Mitt förslag: Skyddet mot intrång i bostad och andra utrymmen som inte är verksamhetsutrymme förstärks genom att gränsen i 6 § första stycket för vad som skall anses utgöra verksamhetsutrymme dras snävare.

Utredningens förslag: USS har föreslagit särskilda restriktioner i fråga om förrättningar i utrymmen som kan antas utgöra bostad.

Remissinstanserna har i princip inte haft något att invända mot den ändrade definitionen av den privata sektor som skall skyddas. Kritik har dock framförts mot att restriktionerna skall gälla generellt, dvs. oberoende av om förrättningen sker mot den enskildes vilja eller ej.

Skälen för mitt förslag: Enligt 6 § första stycket bevissäkringslagen får beslut om eftersökning i utrymme fattas, om det finns grundad anledning att anta, att den granskade inte endast tillfälligt använder utrymmet för sin verksamhet eller att utrymmet yrkesmässigt används av annan, som har uppdrag för den granskade i dennes verksamhet, samt risk föreligger att

bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas. I andra stycket regleras eftersökning i annat utrymme eller förvar än som avses i första stycket. I förarbetena till stadgandet (prop. 1975/76: 11 s. 132) framhölls att om utrymmet endast tillfälligt används för verksamheten kan det inte vara i förevarande sammanhang avsett verksamhetsutrymme. Om t. ex. räkenskapshandlingar under en längre tidrymd förvarades i den granskades bostad, vilken han normalt inte använder för sådana ändamål, torde dock utrymmet anses som verksamhetsområde i lagrummets mening.

I det lagförslag som remitterades till lagrådet var bestämmelsen intagen i 7 § och den hade en något annorlunda utformning på så sätt att orden "ej endast tillfälligt" i stadgandets första mening ej fanns med.

I sitt yttrande över förslaget framhöll lagrådet (se prop. 1975/76: 11 s. 171 f) att gränsen mellan de undersökningsfall som behandlas i första stycket och de fall av eftersökning som avses i andra stycket var av betydande intresse från rättssäkerhetssynpunkt. Under bestämmelsen i andra stycket föll, framhöll lagrådet, i stort sett de utrymmen och förvar som avser den privata sektorn, främst den granskades bostad.

Lagrådet anförde att det med hänsyn till intresset av att värna den personliga integriteten var av vikt att andra styckets räckvidd inte blev för snäv. Gränsen mellan verksamhetsutrymmen och privata utrymmen borde enligt lagrådet dras så att ett utrymme inte blir att betrakta som verksamhetsutrymme, med mindre det huvudsakligen används för verksamheten. Lagrådet föreslog med hänsyn härtill en justering av lagtexten i enlighet härmed.

Vid den slutliga utformningen av lagtexten tillgodosågs lagrådets synpunkter så tillvida att stadgandet fick den nuvarande lydelsen.

Enligt 5 kap. 1 § andra stycket i USS förslag till utredningslag får i utrymme som kan antas utgöra bostad en förrättning som inte avser besiktning hållas endast om den som berörs av förrättningen begärt att handlingarna skall granskas där eller länsrätten har lämnat tillstånd till förrättningen. Tillstånd skall enligt tredje stycket ges, om det finns grundad anledning att anta att handlingarna finns i utrymmet och myndigheten inte efter begäran har fått tillgång till dem eller det finns en påtaglig risk för att ändamålet med utredningen skulle äventyras genom en sådan begäran.

Uttrycket "kan antas utgöra bostad" innebär enligt utredningen att bestämmelsen skall tillämpas inte bara när det står klart för myndigheten att det verkligen är fråga om en bostad utan även när utrymmet på grund av omständigheterna kan antas vara av detta slag.

De remissyttranden över USS förslag som direkt berört denna fråga har som jag nämnt i regel varit positiva eller inte haft något att invända mot förslaget. Flera remissinstanser anser dock att tvångsåtgärder av nu aktuellt slag inte skall få ske annat än i straffprocessuell ordning.

Jämfört med de nuvarande reglerna i bevissäkringslagen innebär USS förslag enligt min bedömning ett i viss mån ökat skydd mot tvångsinskränkningen i bostadsutrymmen, men däremot ett sämre skydd än nuvarande regler för privata utrymmen som inte är bostäder. Jag anser även för egen del att det kan vara motiverat av rättssäkerhetsskäl att förstärka skyddet för den enskildes personliga integritet genom att något skärpa förutsättningarna

enligt bevissäkringslagen för eftersökning i bostadsutrymmen och andra utrymmen som inte utgör verksamhetsutrymmen. Stadgandet i 6 § första stycket kan lämpligen omformuleras på det sätt lagrådet föreslog i det av mig nyss nämnda yttrandet. Gränsen bör således dras så att ett utrymme inte blir att betrakta som verksamhetsutrymme med mindre det huvudsakligen används för verksamheten. Ändringen innebär att om exempelvis en rörelseidkare som saknar särskilt kontor förvarar räkenskapsmaterial i ett rum i bostaden men i övrigt inte använder bostaden i verksamheten så kan rummet inte anses användas huvudsakligen för verksamheten.

4.6.5 Undantagande av bevismedel från granskning

Mitt förslag: Möjligheterna att begära att visst bevismedel skall undantas från granskning utvidgas på så sätt att en framställning härom skall kunna göras även i samband med förrättningen direkt till den som genomför förrättningen. När en sådan framställning gjorts skall bevismedlet omedelbart förseglas och överlämnas till rätten.

Utredningens förslag: Enligt USS förslag skall en enskild som vill slippa att till en skattemyndighet lämna uppgifter av ömtålig personlig eller ekonomisk art kunna hos länsrätten begära att myndigheten förbjuds att ta del av uppgifterna. Domstolen skall gå med på hans begäran om hans intresse av att inte behöva röja uppgiften är större än myndighetens behov av uppgiften. Innan domstolen har avgjort frågan skall det råda ett automatiskt förbud för myndigheten att ta del av uppgiften.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna är positiva till ett förstärkt skydd för integritetskänsliga uppgifter.

Skälen för mitt förslag: Som jag har framhållit tidigare finns det en viktig principiell skillnad mellan revisionsförfarandet och användningen av tvångsmedel enligt bevissäkringslagen. Reglerna om revision ger t. ex. inte i sig något stöd för att mot den reviderades vilja omhänderta bevismedel. Av bl. a. det skälet har jag ansett det obehövligt att föreslå några ändringar av bestämmelserna i TL, såvitt gäller förfarandet när handlingar begärs undantagna från granskning. När det däremot är fråga om bevissäkringsåtgärder finns det emellertid enligt min mening skäl att på en punkt förbättra skyddet för känsliga uppgifter som bör tas undan från granskning.

Enligt nuvarande regler skall en framställning om undantag göras skriftligen till länsrätten, som sedan skall underrätta granskningsledaren härom. De bevismedel framställningen avser skall därefter omedelbart ställas till rättens förfogande. Denna ordning innebär emellertid att det kan förflyta viss tid innan granskningsledaren får veta att undantagande begärts hos rätten, vilket i sin tur kan få till följd att den som utför granskningen hinner ta del av de känsliga uppgifterna innan han får besked om att de skall lämnas till domstolen. För att förebygga att uppgifterna kommer till den granskande myndighetens kännedom bör enligt min mening en begäran om

undantagande kunna få göras direkt till den som verkställer förrättningen. Görs en sådan framställning skall denne omedelbart försegla bevismedlet och ställa det till rättens förfogande. På så sätt får den som utsätts för granskningen en bättre möjlighet att förhindra att granskningsmyndigheten får del av den uppgift för vilken det begärts undantag innan rätten prövat frågan om undantagande. Det bör emellertid samtidigt förhindras att det i fall där ett undantagande inte kan komma i fråga sker en opåkallad fördröjning av granskningen. En försegling bör därför bara ske när framställningen inte är uppenbart ogrundad. Jag föreslår således att 18 och 19 §§ i bevissäkringslagen ändras i enlighet med det nu anförda.

Avslutningsvis vill jag påpeka att den av mig nu föreslagna ändringen inte helt utesluter att den granskande myndigheten i vissa fall får del av uppgifter som länsrätten sedan beslutar skall undantas från granskningen. Bestämmelsen i 21 § att bevismedel som har undantagits från granskning inte får återges eller åberopas i granskningsärendet bör därför finnas kvar.

Lagrådet har inte haft någon erinran mot förslaget om ändringar i bevissäkringslagen.

5 Upprättade lagförslag

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

1. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),
2. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
3. lag om ändring i bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen.
4. lag om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m. m.

6 Författningskommentarer

1 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

46 §

Ändringarna är närmast av redaktionell natur. Genom att i bestämmelserna ange att myndigheters skyldigheter att medverka vid taxeringskontrollen består i att tillhandahålla uppgifter får man en bättre överensstämmelse med den allmänna föreskriften i 15 kap. 5 § sekretesslagen (1980:100) rörande informationsskyldigheten myndigheter emellan.

56 § 1 mom.

Bestämmelserna har behandlats ganska utförligt i den allmänna motiveringen (avsnitt 4.3). Ändringarna innebär till en början att tillämpningsområdet för revisionsinstitutet begränsas till att i huvudsak avse bokförings-

skyldiga, dvs. sådana personer som enligt bokföringslagen (1976:125) anses som näringsidkare eller som enligt bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldiga att föra räkenskaper. Begreppet näringsidkare skall enligt motiven till bokföringslagen fattas i vidsträckt mening. Det omfattar varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Under begreppet faller, till skillnad från vad som gäller beträffande det skatterättsliga rörelsebegreppet, bl. a. den som driver värdepappersrörelse eller yrkesmässigt sysslar med förmögenhetsförvaltning (jfr prop. 1975:104 s. 203). Möjligheten att utan att särskilda skäl föreligger företa taxeringsrevision omfattar också juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga, med undantag för dödsbon.

Taxeringsrevision hos personer utanför den nu angivna kretsen får göras endast om särskilda skäl föranleder det. Som har framhållits i den allmänna motiveringen kan sådana skäl föreligga i fråga om t. ex. delägare eller företagsledare i fåmansföretag.

Medan bestämmelserna i första stycket reglerar revisioner som sker för kontroll av den reviderades egen deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet avser bestämmelserna i andra stycket s. k. tredjemanskontroller, dvs. revisioner som har till syfte att kontrollera någon annan än den hos vilken revisionen sker. Det skiljs mellan två fall av sådana kontroller. I andra stycket första meningen avses den situationen att skattemyndigheten vill inhämta kontrollunderlag beträffande en person eller ett fåtal personer. Förutsättningen är då att myndigheten känner till namnet på den eller de som kontrollen avser eller att den i vart fall har sådana informationer om en företagen rättshandling att bl. a. namnuppgiften bör kunna fås fram som ett resultat av revisionen. Av skäl som har utvecklats närmare i den allmänna motiveringen krävs det inte att skattemyndigheten för den reviderade alltid anger vem kontrollen avser, även om denne är känd till namnet.

Andra meningen i andra stycket reglerar generella kontroller, dvs. uppgiftsinsamlingar beträffande ett större antal personer som inte är kända till namnet. En taxeringsrevision av det slaget får göras endast hos kretsen av bokföringsskyldiga m. fl. som enligt bestämmelserna i första stycket får revideras utan att särskilda skäl föreligger.

Generella kontroller hos sådana personer som inte är uppgiftsskyldiga enligt andra bestämmelser måste beslutas av RSV eller efter verkets bestämmande av chef för länsskattemyndighet (jfr 57 §). I den mån det finns en uppgiftsskyldighet efter anmaning är det inte något krav att revisionen skall föregås av en anmaning. Men beslut om en sådan revision bör i princip fattas på samma nivå som gäller enligt reglerna om anmaning.

Med de nu föreslagna ändringarna föreligger inte längre något behov av de gällande bestämmelserna i andra stycket om taxeringsrevision hos den som bedriver förmedlingsverksamhet. De föreslås därför bli upphävda.

I fjärde stycket förklaras vad som skall förstås med begreppet handling. Definitionen motsvarar den som finns i 2 kap. 3 § första stycket tryckfrihetsförordningen. Även i detta sammanhang tar definitionen sikte på informationen som sådan. Av underordnat intresse är vilket medium som används för informationslagringen.

I sjätte stycket har gjorts vissa redaktionella ändringar.

56 § 2 mom.

Bestämmelserna har behandlats i avsnitt 4.5 i den allmänna motiveringen.

I det nya tredje stycket anges vissa grundläggande krav som får ställas på den som revisionen sker hos för att granskaren skall kunna ta del av ADB-baserad information. Granskaren skall enligt bestämmelsen få använda terminal o. d. utrustning när han begär det. Bestämmelsen syftar alltså i första hand på terminal o. d. som finns hos den som revideras.

Av bestämmelserna i andra stycket följer att den hos vilken revisionen verkställs är skyldig att aktivt medverka för att revisionen skall kunna genomföras. När det gäller ADB-upptagningar innebär detta att granskaren skall få tillgång också till datorprogrammen och övrigt material rörande ADB-verksamheten, exempelvis sådan beskrivning och dokumentation som avses i 7 § bokföringslagen och 16 § jordbruksbokföringslagen.

I andra stycket har vidare gjorts en markering i fråga om vilka utrymmen som den enskilde är skyldig att lämna tillträde till vid revisionen. Bestämmelsen korresponderar med den i följande moment gjorda ändringen om att medgivande skall krävas för revision i privata utrymmen.

Övriga ändringar är redaktionella.

56 § 3 mom.

Bestämmelserna har behandlats i avsnitt 4.3 i den allmänna motiveringen.

I första stycket har tillfogats en bestämmelse om att taxeringsrevision inte utan särskilda skäl får verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8. Undantag från den regeln bör få göras främst om revisionen avser en verksamhet som lämpligen inte kan granskas på dagtid, t. ex. restauranger och andra kvällsöppna serviceföretag.

En regel om förbättrat skydd för privata utrymmen har tagits in i andra stycket. Definitionen av sådana utrymmen ansluter till den som används i bevissäkringslagen.

Även i detta moment har gjorts redaktionella ändringar.

56 § 4 mom.

Definitionen av handlingsbegreppet i 1 mom. innebär att länsrätten får besluta att även visst ADB-lagrat material skall undantas från revisionen. Befogenheten har särskild betydelse i fråga om handlingar som inte ingår i personregister enligt datalagen, eftersom den särskilda lagen inte avser sådana fall. Även i fråga om personregister gäller dock länsrättens befogenhet. När länsrätten beslutar om att en handling som utgörs av ADB-upptagningar skall undantas från revisionen får rätten enligt en ny regel i paragrafen besluta om begränsningar av granskarens rätt att använda tekniska hjälpmedel för att göra det ADB-lagrade materialet tillgängligt. Det blir därigenom möjligt för rätten att t. ex. förbjuda sökning i en viss datafil eller att använda vissa sökbegrepp. Förhållandet mellan länsrättens och DI:s befogenhet i dessa fall har behandlats i den allmänna motiveringen.

avsnitt 4.5. Där har också framhållits att det i vissa fall kan vara lämpligt att länsrätten inhämtar yttrande från DI i ADB-tekniska frågor.

Prop. 1987/88:65

Ändringarna i första och tredje styckena är av redaktionell art.

57 §

Bestämmelserna om behörighet att fatta beslut om taxeringsrevision har kompletterats med en regel avseende sådana revisioner som gäller generell uppgiftsinsamling hos tredje man. Det förutsätts att sådana revisioner, om de inte grundar sig på någon redan föreliggande uppgiftsskyldighet, i första hand skall beslutas av riksskatteverket. Härigenom kommer planeringen och upplägningen av större kontrollaktioner att beslutas på högre nivå än normalt. Inom ramen för sina styrbefogenheter bör riksskatteverket ha viss möjlighet att delegera beslutanderätten till chef för länskattemyndighet. Det bör då vara fråga om revisioner som ansluter till den centrala kontrollplanering som verket svarar för. Någon generell delegation bör inte förekomma.

Innan beslut om en revision av det här slaget meddelas skall i vissa fall datainspektionen höras. Det framgår av 5 § i den föreslagna lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m. m.

2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

3 kap. 10–12 och 14 §§

De föreslagna ändringarna beträffande tid och plats för revisionen, handlingsbegreppet och granskningen av ADB-baserade räkenskaper motsvarar de nya bestämmelserna härom i taxeringslagen (1956:623).

3 Förslaget till lag om ändring i bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen

1 §

Ändringarna i paragrafen föranleds av att stämpelskattelagen (1964:308) ersatts av lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter och lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier samt att förordningen (1973:602) om särskild vägtrafikskatt upphört att gälla.

6 §

Genom att i 6 § första meningen orden "ej endast tillfälligt" byts ut mot ordet "huvudsakligen" utvidgas den sektor för vilken de strängare reglerna för ingripande enligt stadgandets andra stycke gäller. Med uttrycket "huvudsakligen för sin verksamhet" avses att utrymmet i första hand används för verksamheten. Utrymmen som i viss mån används för verksamheten men vars huvudsakliga funktion inte kan anses hänförlig till

denna är således inte verksamhetsutrymmen i lagrummets mening. Om en rörelseidkare har ett särskilt inrett kontor i sin bostad bör detta betraktas som verksamhetsutrymme men däremot inte övriga utrymmen i bostaden, även om t. ex. visst räkenskapsmaterial eller liknande förvaras där. Om det råder tvekan om ett utrymme är att hänföra till verksamhetsutrymme eller ej bör andra stycket tillämpas. Ändringarna har behandlats i den allmänna motiveringen i avsnitt 4.6.4.

6 a §

I paragrafen, som är ny, har en proportionalitetsregel införts. Regeln har presenterats i avsnitt 4.6.3. Bestämmelsen innebär att vikten av att uppnå syftet med tvångsåtgärden skall ställas i relation till de olägenheter åtgärden försäkras för den som utsätts för den. Man måste därvid beakta att de tvångsmedel som här är aktuella, beslag, förseglning och eftersökning kan innebära allvarliga ingrepp i den enskildes personliga integritet. Det krävs alltså att tvångsåtgärden syftar till att få fram uppgifter av väsentlig betydelse för det allmänna för att den skall få tillgripas. Fall där det allmännas intresse normalt är av sådan vikt att det kan motivera en tvångsåtgärd är enligt min mening att exempelvis någon som är bokföringsskyldig vägrar lämna ut handlingar som han är skyldig att tillhandahålla för granskning eller det är fråga om utredning som rör större belopp.

Vid bedömningen av det intrång eller annat men som en tvångsåtgärd innebär bör, såsom tvångsmedelskommittén framhållit, även beaktas indirekta verkningar, liksom de negativa konsekvenser ingripandet kan få för tredje mans rättsligt skyddade intressen (t. ex. för en meddelare eller för en advokats klient).

18 och 19 §§

Ändringarna, som kommenterats i avsnitt 4.6.5, syftar till att förstärka skyddet för känsliga uppgifter. Genom att det öppnas en möjlighet att göra framställning om undantagande direkt vid förrättningen och genom föreskriften att bevismedlet i sådant fall omedelbart skall förseglas blir det inte möjligt för den som verkställer granskningen att ta del av de aktuella uppgifterna innan rätten prövat frågan om undantagande. En förutsättning för förseglning skall dock vara att framställningen inte är uppenbart ogrundad.

Även framställning om undantagande som görs vid förrättningen bör vara skriftlig. Annars kan det föreligga osäkerhet om vad framställningen avsett när länsrätten senare skall pröva frågan. När framställning om undantagande görs vid en förrättning skall den lämnas till någon av dem som verkställer förrättningen. Denne skall sedan se till att framställningen kommer länsrätten till handa. Deltar inte granskningsledaren i förrättningen bör han också givetvis underrättas så snart som möjligt om att framställningen gjorts.

Förslaget har kommenterats utförligt i den allmänna motiveringen. Lagens innehåll och begreppsapparat ansluter till datalagen (1973:289).

1 §

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde. Lagen gäller automatisk databehandling som utförs med avseende på personregister enligt datalagen vid revisioner beträffande skatter och socialavgifter. De mera utförliga bestämmelserna om sådana revisioner finns i taxeringslagen (1956:623) och lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. I åtskilliga andra lagar på skatte- och avgiftsområdet hänvisas i sin tur till taxeringslagens bestämmelser om revision. Det gäller bl. a. lagen (1968:430) om mervärdeskatt, lagen (1958:295) om sjömansskatt, uppbördslagen (1953:272) och lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Lagen är i princip endast tillämplig i fråga om granskningen av personregister, dvs. register, förteckningar eller andra anteckningar som förs med hjälp av ADB och som innehåller personuppgift som kan hänföras till den som avses med uppgiften (jfr 1 § datalagen). Som framgår nedan under 3 § berörs dock även andra ADB-register i viss utsträckning.

2 §

I paragrafen föreskrivs att granskning av personregister i de fall som avses i 1 § inte får leda till otillbörligt intrång i registrerads personliga integritet. Det innebär att bestämmelserna i lagen är avsedda att skydda personuppgifter som finns hos den som granskas vid en revision. I likhet med vad som gäller enligt datalagen är det alltså främst fråga om ett skydd för tredje man, dvs. den som är registrerad. Men i den mån det finns personuppgifter som avser den granskade själv omfattar skyddet också de uppgifterna.

Bedömningen av i vilken utsträckning personuppgifter över huvud taget skall vara tillgängliga för granskning skall i första hand göras med ledning av de bestämmelser i bl. a. taxeringslagen som gäller undantagande av handlingar från en revision. Bestämmelserna i förevarande lag om persondataskydd tar främst sikte på den rent ADB-mässiga hanteringen av uppgifterna, t. ex. vilka bearbetningar som får göras.

Avsikten är alltså att ge ett skydd mot att kontrollverksamheten genom användningen av ADB-teknik får en uppläggning som är oacceptabel från integritetssynpunkt. Bestämmelserna skall däremot givetvis inte innebära att myndigheternas kontrollmöjligheter blir sämre än vid vanliga revisioner.

Med otillbörligt integritetsintrång avses i princip detsamma som i datalagen (jfr t. ex. prop. 1973:33 s. 42, 89, 93, prop. 1978/79:109 s. 11, 15, prop. 1981/82:189 s. 12). Den grundläggande tanken är alltså att den enskilde bör ha en privat sektor, fredad från intrång, men att han får

vidkännas de begränsningar i skyddet som följer av samhällsgemenskaps krav. Frågan om ett visst integritetsintrång skall anses som tillbörligt eller otillbörligt avgörs genom en avvägning mellan å ena sidan den enskildes intresse av att själv råda över de uppgifter som angår honom och å andra sidan det allmännas intresse av att en granskning kommer till stånd.

Föreskriften i paragrafen utgör lagens grundregel och kan därigenom sägas utgöra en motsvarighet till 7 § datalagen. Regeln riktar sig i första hand till granskaren men utgör samtidigt grunden för DI:s åtgärder enligt 3–5 §§.

3 §

I *första stycket* erinras om att DI utövar tillsyn enligt 15 och 16 §§ datalagen över att granskning som sker med hjälp av ADB inte medför otillbörligt integritetsintrång. Det bör observeras att 16 § datalagen ger DI befogenhet att utföra inspektion även där inga personuppgifter registreras (jfr SOU 1972:47 s. 91, prop. 1973:33 s. 143).

I *andra stycket* föreskrivs att den som verkställer revisionen skall lämna DI de uppgifter rörande den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn (jfr 17 § datalagen). Med tanke på att datainspektionens tillsynsbefogenheter är inriktade på den ADB-mässiga hanteringen av personuppgifter får förutsättas att inspektionen i allmänhet begränsar sig till att begära uppgifter av teknisk karaktär.

4 §

Paragrafen behandlar DI:s befogenhet att besluta om föreskrifter i särskilda fall (villkor).

Enligt paragrafen får DI, i den mån det behövs för att förebygga risk för otillbörligt intrång i personlig integritet, meddela föreskrifter för särskilda fall i vissa angivna ämnen (jfr 6 § datalagen, prop. 1973:33 s. 128).

Föreskrifter om *utförandet av den automatiska databehandlingen* kan gälla t. ex. vilka sökbegrepp (söknycklar) som får användas vid granskningen. Föreskrifter om *den tekniska utrustningen* kan avse vilken utrustning hos den granskade som myndigheten får använda (jfr 56 § 2 mom. tredje stycket TL) eller vilken utrustning som får användas om myndigheten granskar en ADB-upptagning med användande av sin egen utrustning.

Föreskrifter om *de bearbetningar som får göras med ADB* kan avse t. ex. begränsningar i rätten att göra urvalsdragningar, sammanställningar och uträkningar. Det bör observeras att ett granskat register inte får samarbetas med ett annat register utan tillstånd av DI, såvida inte samarbetningen sker med stöd av författning eller de registrerades medgivande (jfr 2 § andra stycket 4 datalagen).

Genom föreskrifter om *vilka personuppgifter som får göras tillgängliga* kan DI förhindra att myndigheten får tillgång till vissa uppgifter eller vissa slag av uppgifter i ett granskat register. Gäller det uppgifter som enligt föreskrifter meddelade med stöd av datalagen är tillgängliga för den reviderade själv bör utgångspunkten vara att också granskaren skall få ta del av

dem. Frågan om sådana uppgifter ändå skall undantas från granskningen får då bedömas enligt t. ex. 56 § 4 mom. TL. Föreskrifter enligt denna punkt avser därför närmast den situationen att kontrollmyndigheten vill göra andra uppgifter tillgängliga än sådana som den reviderade själv förfogar över. Begränsningar i det avseendet kan i viss mån komma i fråga också genom andra föreskrifter, t. ex. om utförandet av den automatiska databehandlingen (jfr ovan).

Genom föreskrifter om *utlämnande och annan användning av personuppgift* kan DI reglera bl. a. hur överskottsinformation som framkommer vid granskningen får användas. Huvudregeln bör vara att uppgifter som framkommer vid revision endast får användas vid revision och vid åtgärder som föranleds av revisionen, t. ex. lagföring för skattebrott. Från den principen bör givetvis undantag kunna göras om det är påkallat av starka skäl, t. ex. för att förhindra eller beivra grövre brottslighet. Även föreskrifter om *bevarande och gallring av personuppgifter* har betydelse bl. a. för att hindra en icke önskvärd användning av överskottsinformation. Ofta bör det räcka att själva revisionspromemorian med bilagor bevaras efter avslutad revision. Också föreskrifter om *kontroll och säkerhet* bör kunna bidra till att minska riskerna för en icke avsedd spridning av integritetskänsliga uppgifter.

Det bör betonas att de synpunkter på tillämpningen av föreskriftsreglerna som jag här har givit endast får ses som en utgångspunkt för den praxis som DI bör utbilda efter samråd med granskningsmyndigheterna.

Vid handläggningen av ärenden enligt paragrafen skall beaktas bl. a. reglerna i 17 § förvaltningslagen (1986:223) om en parts rätt att ta del av uppgifterna i ärendet innan detta avgörs.

5 §

I paragrafen finns en föreskrift om att DI:s yttrande skall inhämtas i vissa fall före en revision. Därvid kan inspektionen ge synpunkter på integritetsskyddet vid revisionen och vid behov meddela föreskrifter med stöd av 4 §.

6 §

Paragrafen innehåller en regel om att DI:s beslut enligt lagen kan överklagas till regeringen (jfr 25 § datalagen) och anger också vilka som har rätt att överklaga. Förfarandet vid överklagande och vid omprövning av beslut regleras i 23–28 §§ förvaltningslagen.

Med hänvisning till vad jag nu anført hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta förslagen till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623),
2. lag om ändring i lagen (1984: 151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
3. lag om ändring i bevissäkringslagen (1975: 1027) för skatte- och avgiftsprocessen.
4. lag om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m. m.

8 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

Sammanfattning

Betänkandet innehåller förslag till två nya lagar, nämligen

- lag om utredning för beskattning
- lag om skatteintendenter och deras verksamhet

Lagen om utredning för beskattning ersätter ett långt större antal bestämmelser om skattemyndigheternas utredande verksamhet inom området för skatter, tullar och avgifter, som för närvarande finns i olika lagar, t. ex. taxeringslagen, lagen om mervärdeskatt, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Bestämmelserna i lagen om skatteintendenter och deras verksamhet har inte någon motsvarighet i gällande rätt. I lagen regleras hur skattebrottsutredningar och skatteutredningar som har samband med dessa skall bedrivas. Dessa utredningar skall ledas av särskilda tjänstemän inom skatteförvaltningen – skatteintendenter – som i vissa avseenden är underställda allmän åklagare.

Lagen om utredning för beskattning (utredningslagen)

Utredningslagen skall tillämpas vid skatteutredningar.

Lagen innehåller 10 kapitel med sammanlagt 55 paragrafer. I lagen anges de befogenheter som skattemyndigheterna har i sin utredande verksamhet samt skattskyldigas och andra personers skyldigheter och rättigheter i sådana sammanhang. Däremot regleras inte deklARATIONSSKYLDIGHETEN i fråga om olika skatter och avgifter och inte heller de fall där någon självmant skall sända in s. k. kontrolluppgift till myndigheterna angående andra personers inkomstförhållanden.

Utredningslagen vilar på följande grundsatser.

- All offentlig makt skall utövas under lagarna. Myndigheterna har alltså inte några andra befogenheter än dem som framgår av lag. Skattemyndigheternas utredningsbefogenheter måste därför komma till klart uttryck i lag.
- Skattemyndigheternas uppgift är att åstadkomma en riktig och likformig beskattning. De har således att förverkliga innehållet i de av riksdagen beslutade skattelagarna och att därvid se till att alla skattskyldiga är med i skattesystemet.
- För att nå detta mål måste skattemyndigheterna ha ändamålsenliga utredningsbefogenheter. Dessa måste utformas så att de faktorer som enligt skatteförfattningarna är av betydelse för ett beslut om skatt kan utredas.
- Lagstiftningen om skattemyndigheternas utredningsbefogenheter bör vara enhetlig och gemensam för de olika skatteslagen. Den bör vara tydlig och lätt att överblicka.
- När en skattemyndighet vänder sig till en enskild för att få underlag för en utredning bör denne få klart för sig vilka rättigheter han har gentemot myndigheten.

- Varje utredning bör genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.
- Den enskildes skatteförhållanden bör behandlas i första hand som en angelägenhet mellan honom och skattemyndigheten.
- Den enskildes privatliv bör omgärdas med ett särskilt skydd vid skatteutredningen.
- Integritetskänsliga uppgifter för den enskilde bör så långt möjligt hållas undan från en skatteutredning.
- Allt som är av betydelse för en utredning bör genom protokoll eller på annat sätt tillförlitligt dokumenteras.

Allmänna bestämmelser om utredningsverksamheten (2 kap.)

Ändamålet med utredningsverksamheten

Skattemyndigheternas utredningsverksamhet syftar till en riktig och likformig beskattning. Myndigheterna får utreda alla förhållanden som kan antas vara av betydelse för detta ändamål. De skall därvid se till att alla skattskyldiga är med i skattesystemet.

Det angivna ändamålet anknyter delvis till det nuvarande innehållet 1 § taxeringslagen och ytterst till 1 kapitlet 9 § regeringsformen som anger hur domstolar och myndigheter skall sköta sina uppgifter.

Skattemyndigheterna skall se till att alla som är skattskyldiga verkligen är med i skattesystemet. Myndigheterna får således ta reda på vem som sysslar med en viss skattepliktig verksamhet. Det rättsläge som uppstått genom regeringsrättens dom i det s. k. Hägglöfsmålet ändras således genom utredningslagen.

Proportionalitetsprincipen

Varje utredning skall genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.

Proportionalitetsprincipen gäller för alla myndigheter som sköter den offentliga förvaltningen. Det har ansetts lämpligt att denna princip kommer till uttryck i lagen. Den innebär för skattemyndigheternas del bl. a. att de i sina utredningar alltid måste överväga om den enskilde skall skaffa fram utredningsmaterial eller om de själva hos honom skall skaffa sig de uppgifter som behövs för ett beslut om skatt.

Samverkan mellan myndigheter

Statliga och kommunala myndigheter skall på begäran av en skattemyndighet utan dröjsmål tillhandahålla de handlingar och övriga uppgifter som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds. Från denna skyldighet gäller vissa undantag som är betingade av sekretesshänsyn till rikets säkerhet, rikets förhållande till annan stat eller mellanfolklig organisation, rikets

centrala finans-, penning- och valutapolitik samt till post- och telehemligheten.

Prop. 1987/88:65

Bestämmelser av huvudsakligen samma innehåll finns i nuvarande skatte- och avgiftsförfattningar.

Information till den enskilde

När en skattemyndighet vänder sig till en enskild för att skaffa fram uppgifter, handlingar eller annat underlag från denne, skall myndigheten i princip alltid informera om vad utredningen i första hand syftar till. Vidare skall han underrättas om sin rätt enligt utredningslagen att hos domstol begära att inte behöva medverka i utredningen och att myndigheten inte får kräva hans medverkan om han är nära släkt med den skattskyldige.

Denna skyldighet att informera är en nyhet liksom förbudet att vända sig till släktingar.

Krav på dokumentation

Skattemyndigheterna skall under en utredning fortlöpande anteckna de åtgärder som vidtas och de uppgifter som inhämtas på annat sätt än genom en handling i den mån de är av betydelse för ett beslut om skatt. Därvid skall den som har lämnat en muntlig uppgift beredas tillfälle att göra erinringar mot innehållet i myndighetens anteckning av den.

Skyldigheten att dokumentera har inte någon direkt motsvarighet i dagens skattelagstiftning. Däremot finns bestämmelser av delvis samma innehåll i förvaltningslagen.

Skattemyndigheternas allmänna befogenheter vid en utredning (3 kap.)

Underlaget för en utredning

En skattemyndighet får under en utredning använda sig av det underlag som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds (grundsatsen om fri bevisprövning). Principen gäller redan i dag. En annan sak är att myndigheters möjligheter att få tillgång till utredningsmaterial begränsas av olika föreskrifter i skatteförfattningarna. Så är fallet även i utredningslagen.

Utredningsåtgärderna

För att få underlag för en utredning får skattemyndigheterna

1. inhämta skriftliga och muntliga uppgifter,
2. inhämta handlingar och föremål samt
3. besiktiga fast och lös egendom.

Det är dessa metoder som skattemyndigheterna – liksom hittills – får använda sig av för att skaffa sig kunskap i ett ärende.

De situationer där en myndighet måste iaktta vissa föreskrifter när den skaffar underlag för en utredning regleras i 4–8 kapitlen utredningslagen.

Personer som får engageras i en utredning

En skattemyndighet får skaffa underlag för en utredning genom att vända sig till den som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha tillgång till underlag av betydelse för ändamålet med utredningen.

Avser utredningen en skattskyldig som är känd till namnet skall myndigheten i normalfallet först vända sig till honom innan den vänder sig till någon annan.

Nära släktingar till den skattskyldige får inte engageras i en utredning utom i ett speciellt undantagsfall.

Bestämmelser av detta innehåll finns inte i nuvarande skattelagstiftning.

Utredningssammanträde (4 kap.)

En skattemyndighet får hålla utredningssammanträde med den skattskyldige, om det kan antas vara till fördel för utredningen. Även den skattskyldige har rätt att få till stånd ett sådant sammanträde när han vill lämna sina uppgifter muntligen i stället för att skriva till skattemyndigheten.

För förvaltningsmyndigheter i allmänhet gäller enligt den nyligen antagna förvaltningslagen att en part skall få tillfälle att lämna uppgifter muntligt i ett ärende om myndighetens arbetsläge medger det. Myndigheten får också själv bestämma om muntlig handläggning bl. a. när det kan underlätta för den enskilde att ha med myndigheten att göra.

Den muntliga handläggningen i skatteärenden har med hänsyn till deras ofta komplicerade natur bundits i något mera ordnade former än som gäller förvaltningsärenden i allmänhet.

Den skattskyldiges närvaro vid ett utredningssammanträde bör vara frivilligt. Något tvångsmedel såsom vite får inte användas för att förmå honom att inställa sig.

Förrättningar i enskilda utrymmen och förvar (5 kap.)

Skattemyndigheterna har i dag rätt att besöka enskilda för att t. ex. gå igenom räkenskaper. Det sker som revision eller som kontrollbesök.

En utredning som genomförs utanför myndighetens lokaler, dvs. hos någon enskild, betecknas i utredningslagen förrättning.

En förrättning får hållas för att besiktiga egendom såsom byggnader och varulager och för att granska handlingar såsom räkenskaper.

I bostadsutrymmen får handlingar granskas endast om den som berörs har begärt det eller länsrätt har lämnat tillstånd till en förrättning. Detta är en nyhet i förhållande till vad som gäller i dag.

Tiden och platsen för en förrättning skall bestämmas efter samråd med den enskilde utom då det finns en påtaglig risk för att ändamålet med förrättningen härigenom skulle äventyras.

Möter en förrättning hinder genomförs den med handräckning av kronofogdemyndighet. Handräckning ersätter åtgärder enligt bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen. Den lagen avskaffas.

Vitesföreläggande (6 kap.)

En skattemyndighet får – liksom i dag – förelägga vite för att få in underlag för en utredning.

Ett vitesföreläggande får riktas endast mot den som enligt särskilda föreskrifter är skyldig att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt och får avse endast sådana handlingar eller uppgifter om innehållet i dem. Detta innebär en viss begränsning i förhållande till vad som gäller i dag.

Hörande av vittnen (7 kap.)

En person får höras som vittne i länsrätten, om domstolen anser att det är särskilt viktigt att han lämnar sina uppgifter under ed. Såväl skattemyndigheten som den skattskyldige kan initiera ett sådant förhör.

Anlitande av sakkunnig (8 kap.)

En skattemyndighet får – liksom hittills – anlita en sakkunnig, om bedömningen av en fråga kräver särskild sakkunskap.

Skyddet för integritetskänsliga uppgifter (9 kap.)

Om en enskild vill slippa att till en skattemyndighet lämna uppgifter av ömtålig personlig eller ekonomisk art kan han hos länsrätten begära att myndigheten förbjuds att ta del av uppgifterna. Domstolen skall gå med på hans begäran om hans intresse av att inte behöva röja uppgiften är större än myndighetens behov av uppgiften. Innan domstolen har avgjort frågan råder det ett automatiskt förbud för myndigheten att ta del av uppgiften. Skyddet för integritetskänsliga uppgifter har förstärkts i förhållande till vad som gäller i dag.

Frågor om beslutsnivå (10 kap.)

Endast chefen för en skattemyndighet eller hans närmaste man får besluta om

- utredningssammanträde,
- förrättning i enskilda utrymmen eller förvar,
- framställning om vittnesförhör,
- föreläggande av vite samt
- anlitande av sakkunnig.

Lagen om skatteintendenter och deras verksamhet

För närvarande gäller den ordningen när en person är misstänkt för ett skattebrott att åklagare och polis har hand om brottsutredningen medan skattemyndigheterna ansvarar för den skatteutredning som har samband med brottsutredningen.

Skatteintendenter, knutna till riksskatteverket och placerade på orter

där regionåklagarmyndighet finns, får uppgiften att svara för både brottsutredningen och skatteutredningen.

Under brottsutredningen har skatteintendenten ställning som undersökningsledare enligt rättegångsbalken. Han har dock att i vissa fall lämna över ledningsansvaret till åklagare, bl. a. när vissa tvångsmedel behöver tillgripas.

Vi skatteutredningen har skatteintendenten samma befogenheter som en utredningsmyndighet enligt utredningslagen. Han får emellertid inte förelägga en misstänkt vite för att få fram uppgifter.

Författningsförslag

1 Förslag till

Lag om utredning för beskattning

Härigenom föreskrivs följande.

1 Inledande bestämmelser

1 § Denna lag tillämpas vid utredningar till ledning för fastställelse av skatt, tull eller avgift som avses i lagen (1908:128 s. 1) om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1956:623), lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1968:430) om mervärdeskatt, kupongskattelagen (1970:624), vägtrafikskattelagen (1973:601), tullagen (1973:670), lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Lagen tillämpas även vid utredningar till ledning för

1. beslut om taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) samt
2. fastställelse av skatte- eller avgiftsbelopp som företrädare för juridisk person är skyldig att betala enligt 77 a § uppbördslagen, 17 § 1 mom. lagen om sjömansskatt, 48 a § lagen om mervärdeskatt, 22 § lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 17 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och 21 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

2 § Med *skatt* förstås i denna lag

1. skatt, tull eller avgift, som avses i 1 § första stycket samt
2. skatte- eller avgiftsbelopp som avses i 1 § andra stycket 2.

3 § Med *skattskyldig* enligt denna lag avses

1. den vars betalningsansvar för skatt en utredning är avsedd att klarlägga,
2. den som enligt 47 § taxeringslagen (1956:623) har att lämna uppgifter för någon som anges i 1 samt
3. den som i ett ärende om fastighetstaxering är att anse som ägare till fastigheten.

Med *närstående till den skattskyldige* förstås i denna lag den som till den skattskyldige står i ett sådant förhållande som avses i 36 kap. 3 § första stycket rättegångsbalken.

4 § I denna lag betecknar

utredningsmyndighet: den förvaltningsmyndighet som har att göra en utredning i ett visst ärende om skatt,

handling: framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel,

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

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

2 Allmänna bestämmelser om utredningsverksamheten

1 § Utredningsmyndigheternas verksamhet syftar till en riktig och likformig beskattning. Myndigheterna har därvid att se till att inte någon som enligt lag är skattskyldig är okänd för dem. De får utreda alla förhållanden som kan antas vara av betydelse för detta ändamål.

Varje utredning skall genomföras så att den inte medför större olägenhet för den som berörs än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med utredningen.

2 § På utredningsmyndighetens begäran skall myndigheter utan dröjsmål lämna eller i sina utrymmen tillhandahålla de handlingar och övriga uppgifter som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds, utom till den del för uppgiften gäller sekretess enligt 2 kap. 1 eller 2 §, 3 kap. 1 §, 9 kap. 8 § sekretesslagen (1980:100) eller en bestämmelse till vilken hänvisas i någon av de nämnda paragraferna. Postverket skall utan hinder av vad nu har sagts lämna uppgifter om enskildas förbindelser med postgironörelsen eller bank.

Bestämmelserna i 3–10 kap. gäller inte i fråga om utredningsmyndighetens hänvändelser till andra myndigheter för att få underlag för en utredning.

3 § När en utredningsmyndighet vänder sig till en enskild för att få underlag för en utredning skall denne, om det inte framstår som obehövt, underrättas om

1. vad utredningen i första hand syftar till samt
2. innehållet i 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen och 9 kap. 1 och 2 §§.

4 § Vid en utredning skall i protokoll eller på annat lämpligt sätt fortlöpande antecknas de åtgärder som vidtas och de uppgifter som utredningsmyndigheten får på annat sätt än genom en handling, i den mån de är av betydelse för ett beslut om skatt. Den som har lämnat muntliga uppgifter skall beredas tillfälle att göra erinringar mot de antecknade uppgifterna.

Närmare bestämmelser om anteckningsskyldigheten meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

5 § Den som med hjälp av automatisk databehandling för register över uppgifter som han är skyldig att bevara till ledning för beslut om skatt skall utan hinder av 7 § datalagen (1973:289) på utredningsmyndighetens begäran lämna uppgifter i vanlig läsbar form och uppställda på det sätt myndigheten anvisar.

3 Allmänna befogenheter

1 § Utredningsmyndigheten får vid en utredning använda sig av allt det underlag som behövs för att klarlägga det förhållande som utreds.

2 § För att få underlag får utredningsmyndigheten

1. inhämta skriftliga och muntliga uppgifter,
2. inhämta handlingar och föremål, samt
3. besiktiga fast och lös egendom och vidta de åtgärder som behövs med hänsyn till ändamålet med besiktningen.

Att myndigheten när den skaffar underlag enligt första stycket i vissa fall har att iakttä särskilda förföreskrifter framgår av 4–8 kap.

Prop. 1987/88:65

3 § Utredningsmyndigheten får skaffa underlag genom att vända sig till den som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha tillgång till underlag som avses i 1 §.

Avser en utredning en skattskyldig som är känd till namnet, skall myndigheten först vända sig till honom, såvida det inte finns en påtaglig risk för att ändamålet med utredningen härigenom skulle äventyras eller saken är brådskande. Myndigheten får vända sig till någon som är närstående till den skattskyldige endast om denne enligt särskilda föreskrifter är skyldig att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt och dessa innehåller uppgifter om det förhållande som utreds.

4 Utredningssammanträde

1 § Utredningsmyndigheten får i myndighetens lokaler hålla utredningssammanträde med den skattskyldige, om det kan antas vara till fördel för utredningen. Sådant sammanträde skall hållas om den skattskyldige begär att muntligen få lämna uppgifter till ledning för ett beslut om skatt och detta lämpligen bör ske vid ett sammanträde.

2 § Den skattskyldige skall kallas till ett utredningssammanträde inom skälig tid dessförinnan. Tiden och platsen för sammanträdet skall om möjligt bestämmas efter samråd med honom.

3 § En kallelse till ett utredningssammanträde skall vara skriftlig och innehålla uppgift om tiden och platsen för sammanträdet och de frågor som skall behandlas. Kallelsen skall vidare innehålla en sådan underrättelse som avse i 2 kap. 3 § 2 och 3.

4 § Har den skattskyldige ett ombud eller biträde, får denne närvara vid utredningssammanträdet.

5 § Vid ett utredningssammanträde skall utredningsmyndigheten se till att de frågor som behandlas blir tillräckligt klarlagda samt att det inte tas upp något som saknar betydelse för utredningen eller som bör behandlas i en annan ordning.

6 § Vid ett utredningssammanträde skall protokoll föras. Närmare bestämmelser om innehållet i ett protokoll meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

7 § Den skattskyldige har rätt till ersättning av allmänna medel för sin inställelse vid ett utredningssammanträde enligt bestämmelser som regeringen meddelar.

1 § Utredningsmyndigheten får hålla förrättning i enskilda utrymmen för att besiktiga egendom och för att där granska eller annars få tillgång till handlingar. Vid en sådan förrättning får myndigheten inhämta de muntliga uppgifter som behövs med hänsyn till ändamålet med förrättningen.

I utrymmen som kan antas utgöra bostad får en förrättning som inte avser besiktning dock hållas endast om den som berörs av förrättningen har begärt att handlingarna skall granskas där eller länsrätten har lämnat tillstånd till förrättningen.

Tillstånd skall ges, om det finns grundad anledning att anta att handlingarna finns i utrymmet och

1. myndigheten inte efter begäran har fått tillgång till dem eller
2. det finns en påtaglig risk för att ändamålet med utredningen skulle äventyras genom en sådan begäran.

2 § Bestämmelserna i detta kapitel gäller i tillämpliga delar också enskilda förvar.

3 § Tiden och platsen för en förrättning i ett enskilt utrymme skall bestämmas efter samråd med den som berörs av förrättningen. I den mån han är känd för utredningsmyndigheten. Han skall skriftligen underrättas om förrättningen inom skälig tid dessförinnan.

Samråd och underrättelse behöver inte ske i sådana fall då det finns en påtaglig risk för att ändamålet med förrättningen härigenom skulle äventyras eller då saken är brådsakande.

4 § En underrättelse om en förrättning skall innehålla uppgift om

1. tidpunkten och platsen för förrättningens början,
2. vad förrättningen i första hand syftar till,
3. de handlingar som bör hållas till handa när förrättningen inleds,
4. innehållet i 9 kap. 1 och 2 §§, samt
5. namnen på förrättningsmännen.

5 § En förrättning får inte utan särskilda skäl hållas före klockan 8 eller efter klockan 19.

6 § Förrättningsmännen skall legitimera sig när förrättningen inleds. Det samma gäller sakkunniga som deltar i förrättningen.

7 § Den som förfogar över utrymmen där en förrättning skall hållas bör om det är möjligt ställa arbetsplats till förrättningsmännens förfogande samt i övrigt lämna det biträde som behövs för att förrättningen skall kunna hållas.

8 § Skattskyldig som skall bevara underlag enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att på förrättningsmännens begäran genomföra kassainventering.

9 § Görs uppehåll i en förrättning och lämnas handlingar som skall granskas kvar i utrymmet får utredningsmyndigheten, om det behövs för att förrättningen skall kunna fullföljas, föreskriva hur handlingarna skall handhas under uppehållet. Myndigheten får därvid genom försegling eller annan liknande åtgärd säkerställa ändamålet med föreskriften.

10 § Är vid en förrättning i fall som avses i 3 § andra stycket den som förfogar över de handlingar som skall granskas inte närvarande skall förrättningsmännen utan granskning försegla handlingarna samt lämna honom tillfälle att göra en framställning enligt 9 kap. 2 §. Kommer en sådan framställning inte in inom den tid som utredningsmyndigheten har bestämt får myndigheten bryta förseglingen och ta del av handlingarna.

11 § En förrättning som möter hinder genomförs med handräckning av kronofogdemyndighet.

12 § Vid handräckning får kronofogdemyndigheten för att få tillgång till handlingar som skall granskas söka genom enskilda utrymmen som berörs av förrättningen och, om tillträde behövs till utrymme som är tillslutet, låta öppna lås eller bereda sig tillträde på annat sätt.

I övrigt gäller för handräckningen bestämmelserna i 2 kap. 17 § tredje stycket utsökningsbalken samt 3 kap. 1 § första stycket, 2 § första stycket och 3–5 §§ utsökningsförordningen (1981:981).

13 § Vid en förrättning skall protokoll föras. Vid en förrättning som avses i 3 § andra stycket skall i protokollet antecknas de omständigheter som utgör grund för att samråd och underrättelse inte har skett. I protokollet skall också antecknas de handlingar som utredningsmyndigheten omhändertar för granskning och vad som i övrigt förekommer vid förrättningen.

Protokollet skall så snart det kan ske efter det att förrättningen har avslutats tillställas den som berörs av denna.

Närmare bestämmelser om innehållet i ett protokoll meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

6 Vitesföreläggande

1 § Utredningsmyndigheten får vid vite förelägga den, som enligt särskilda föreskrifter är skyldig att bevara handlingar till ledning för beslut om skatt, att tillhandahålla sådana handlingar och lämna uppgifter om innehållet i dessa.

2 § Ett vitesföreläggande skall vara skriftligt och innehålla

1. uppgift om det underlag som skall lämnas och den tidpunkt detta senast skall vara utredningsmyndigheten till handa samt
2. underrättelse som avses i 2 kap. 3 §.

3 § Den som föreläggs vite skall erhålla skälig tid att följa föreläggandet.

4 § Ett vitesföreläggande att komma in med uppgift skall besvaras skriftligt, om inte utredningsmyndigheten medger annat.

1 § En länsrätt skall på begäran av en utredningsmyndighet eller den skattskyldige hålla förhör med annan än den skattskyldige, om det är av särskild vikt att en uppgift lämnas under ed.

2 § En begäran om förhör skall vara skriftlig och innehålla uppgift om vem som skall höras och vad förhöret skall avse samt skälen för att uppgiften skall lämnas under ed. En begäran skall vara åtföljd av det underlag som sökanden har tillgång till i fråga om det förhållande som skall klarläggas vid förhöret.

3 § Vid ett förhör gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om förhör med vittne i mål om beskattning.

8 Sakkunnig

1 § Utredningsmyndigheten får anlita en sakkunnig, om bedömningen av en fråga kräver särskild sakkunskap.

2 § Den får inte vara sakkunnig som

1. till den skattskyldige eller saken intar en sådan ställning att hans tillförlitlighet kan anses förringad, eller
2. till men för den skattskyldige kan antas utan lov utnyttja eller röja affärs- eller yrkeshemlighet som han som sakkunnig skulle kunna få del av.

3 § Innan någon förordnas som sakkunnig skall den skattskyldige i den mån han är känd till namnet lämnas tillfälle att yttra sig över valet av sakkunnig.

4 § Får utredningsmyndigheten sedan någon har förordnats att vara sakkunnig kännedom om något förhållande som avses i 2 § får myndigheten förbjuda den sakkunnige att vidta åtgärder med stöd av förordnandet under tiden intill dess frågan om hans entledigande har avgjorts.

5 § När en sakkunnig förordnas skall utredningsmyndigheten underrätta denne om tillämpliga bestämmelser om sekretess.

6 § En sakkunnig får närvara vid utredningssammanträden, förrättningar i enskilda utrymmen och förvar och vid förhör inför domstol, om det behövs för att han skall kunna fullgöra sitt uppdrag.

7 § En sakkunnig skall avge ett skriftligt utlåtande.

Utlåtandet skall ange de skäl och omständigheter som utgör grund för bedömningarna i utlåtandet.

8 § Den som på tjänstens vägnar är skyldig att avge yttrande har rätt till ersättning endast om det är särskilt föreskrivet. Annan sakkunnig är berättigad till ersättning av allmänna medel för sitt uppdrag. Utredningsmyndigheten får bevilja förskott på sådan ersättning.

9 § Utredningsmyndighetens beslut om anlåtande av sakkunnig får överklagas av den skattskyldige genom besvär hos länsrätten.

9 Begränsningar i utredningsmyndighetens befogenheter

Prop. 1987/88:65

1 § En länsrätt får förbjuda utredningsmyndigheten att avkräva någon uppgifter som denne inte får röja eller som är av ömtålig natur, om den skada eller det men som han eller annan skulle lida genom att de kom till myndighetens kännedom får anses större än behovet av att de blir tillgängliga för myndigheten.

2 § Fråga om förbud enligt 1 § prövas på skriftlig framställning av den till vilken utredningsmyndigheten har vänt sig för att få underlag för en utredning.

En framställning om förbud skall avslås, om inte sökanden senast den dag länsrätten bestämt har gett domstolen tillgång till det underlag som hans framställning avser.

3 § När en framställning enligt 1 § har kommit in till länsrätten skall denna genast underrätta utredningsmyndigheten om vilket underlag framställningen avser. Görs en sådan framställning hos myndigheten skall denna genast lämna över framställningen till länsrätten.

4 § Har någon gjort en framställning enligt 1 § och framstår denna inte som uppenbart ogrundad får utredningsmyndigheten inte avkräva honom uppgifter som framställningen avser innan fråga om förbud har avgjorts. Myndigheten skall utan vidare granskning försegla de handlingar som framställningen avser och som myndigheten har tillgång till och genast ställa dessa till länsrättens förfogande.

10 Övriga bestämmelser

1 § Skyldighet för utredningsmyndigheten att enligt denna lag utfärda kallelser, lämna skriftliga underrättelser eller andra meddelanden fullgörs genom att myndigheten sänder meddelandet i vanligt brev under mottagarens för myndigheten senast kända adress. Ett föreläggande av vite skall dock alltid delges.

2 § En utredningsmyndighet får inte lämna över åt annan än den som närmast under myndighetens chef ansvarar för utredningen i ett ärende att besluta om

1. utredningssammanträde,
2. förrättning i enskilda utrymmen och förvar,
3. framställning om förhör inför länsrätt,
4. föreläggande av vite samt
5. anlitande av sakkunnig.

3 § Frågor som enligt denna lag skall prövas av en länsrätt prövas av länsrätten i det län, där utredningsmyndigheten har sitt säte.

Denna lag träder i kraft

2 Förslag till

Lag om skatteintendenter och deras verksamhet

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Med skattebrott förstås i denna lag brott enligt skattebrottslagen (1971:69) samt brott enligt författning som anges i 1 § den lagen.

2 § Hos riksskatteverket finns skatteintendenter.

Skattebrottsutredningen

3 § En skatteintendent får inleda förundersökningar angående skattebrott. Har en sådan undersökning inletts av en skatteintendent gäller för honom rättegångsbalkens föreskrifter om undersökningsledare.

4 § Inleder en polismyndighet en förundersökning angående skattebrott skall skatteintendenten underrättas. Om skatteintendenten begär det, skall ledningen av förundersökningen lämnas över till honom.

5 § Leder skatteintendenten en förundersökning skall han lämna över ledningen av denna till åklagaren

1. om tvångsmedel, som endast allmän domstol eller åklagaren får besluta om, behöver tillgripas,

2. om åtal skall väckas inom en viss angiven tid,

3. om det inte längre finns skäl att samordna förundersökningen med en utredning till ledning för fastställelse av skatt eller avgift.

6 § När åklagaren är undersökningsledare får han utom i fall som avses i 5 § 3 anlitat biträde av skatteintendenten. Åklagaren får utom när det föreligger något förhållande som avses i 5 § lämna över ledningen av förundersökningen till skatteintendenten.

7 § Åklagaren och skatteintendenten skall hålla varandra underrättade om allt som har betydelse för förundersökningen.

8 § Skatteintendenten får vid en förundersökning anlitat biträde av förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter, tullar och avgifter och, när han är undersökningsledare, även av polismyndigheter.

9 § En underrättelse om brottsmisstanke enligt 23 kap. 18 § första stycket rättegångsbalken skall lämnas till den misstänkte i skriftlig form och innehålla uppgift om de omständigheter som utgör grund för misstanken om brott.

Skatte- och avgiftsutredningen

10 § Har en förundersökning angående skattebrott inletts skall skatteintendenten leda den utredning för fastställelse av skatt eller avgift som förundersökningen ger anledning till.

11 § Skatteintendenten har vid skatte- och avgiftsutredningen samma befogenheter som tillkommer

1. en utredningsmyndighet enligt lagen (1900:000) om utredning för beskattning, dock att den som är misstänkt för brott som förundersökningen avser inte får föreläggas vite samt

2. ett allmänt ombud enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.

12 § Skatteintendenten skall vid de allmänna förvaltningsdomstolarna föra den talan samt till förvaltningsmyndigheterna i fråga om skatt, tull eller avgift anmäla de förhållanden, som hans verksamhet ger anledning till.

13 § Lägg föundersökningen angående skattebrott ned, får skatteintendenten lämna över ledningen av skatte- och avgiftsutredningen till den förvaltningsmyndighet i fråga om skatt eller avgift, som är behörig att handlägga ärendet.

Övriga bestämmelser

14 § En skatteintendent får sätta annan tjänsteman i sitt ställe enligt bestämmelser som regeringen meddelar.

15 § Närmare bestämmelser om skatteintendenternas verksamhet och tjänstgöringsförhållanden meddelas av regeringen.

Denna lag träder i kraft

Förteckning över remissinstanserna (SOU 1986:39)

Efter remiss har yttranden över betänkandet (SOU 1986:39) Skatteutredningar avgetts av justitiekanslern, riksåklagaren, domstolsverket, rikspolisstyrelsen, datainspektionen, kammarkollegiet, statskontoret, rikskontrollstyrelsen, riksskatteverket, generaltullstyrelsen, Svea hovrätt, kammarrätterna i Göteborg och i Sundsvall, Göteborgs tingsrätt, länsrätterna i Stockholms, Malmöhus, Västerbottens och Östergötlands län, länsstyrelserna i Stockholms, Kalmar, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Värmlands och Norrbottens län, kronofogdemyndigheterna i Stockholms, Malmö och Göteborgs distrikt, riksdagens ombudsmän, bankinspektionen, skatteindrivningsutredningen, Centralorganisationen SACO/SR, Föreningen Sveriges kronofogdar, Föreningen Sveriges skattechefer, Föreningen Sveriges åklagare, Företagens uppgiftslämnardelegation, Lantbrukarnas riksförbund, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska polisförbundet, Svenska revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges domareförbund, SHIO-Familjeföretagen, Sveriges industriförbund, Tjänstemännens centralorganisation, Företagareförbundet, Sveriges köpmannaförbund, Medborgarrättsrörelsen, Föreningen Sveriges taxeringschefer, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Svenska bankföreningen och polismyndigheten i Göteborg.

Riksåklagaren har överlämnat yttranden från överåklagarna i Stockholms och Göteborgs åklagardistrikt, överåklagaren vid statsåklagarmyndigheten för speciella mål samt överåklagarna vid regionåklagarmyndigheterna i Kalmar, Vänersborg och Umeå.

Länsstyrelsen i Stockholms län har bifogat yttranden från de lokala skattemyndigheterna i Huddinge, Norrtälje och Stockholm, länsstyrelsen i Kalmar län från de lokala skattemyndigheterna i Kalmar och Vimmerby, länsstyrelsen i Malmöhus län från de lokala skattemyndigheterna i Malmö och Helsingborg samt från Skånes handelskammare, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län från den lokala skattemyndigheten i Uddevalla, länsstyrelsen i Värmlands län från den lokala skattemyndigheten i Sunne samt länsstyrelsen i Norrbottens län från den lokala skattemyndigheten i Gällivare.

Centralorganisationen SACO/SR har bifogat yttranden från medlemsförbunden Civilekonomernas riksförbund (CR) och Förbundet för jurister, samhällsvetare och ekonomer (JUSEK). Svenska arbetsgivareföreningen och Sveriges industriförbund har avgett gemensamt yttrande.

Sammanfattning av rapporten RSV Rapport 1984: 10

Sedan några år tillbaka använder skattemyndigheterna s. k. persondatorer/mikrodatorer i revisionsarbetet. För detta ändamål har datainspektionen meddelat tillstånd för personregister varvid ändamålet angivits som "administrativa hjälpmedel i revisionsverksamheten som görs med stöd av taxeringslagen, mervärdeskattelagen, uppbördslagen, förfarandelagen (numera lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter) och avgiftsuppbördslagen samt underlag för framtagande av förekommande kontrolluppgifter på papper beträffande annan skattskyldig". Allt eftersom ADB-tekniken integreras i arbetsrutinerna ökar ADB-mognaden hos användarna på olika nivåer i organisationen. Detta leder i sin tur till att krav ställs på ett utökat ADB-stöd. I rapporten redogörs inledningsvis för skatteadministrationens nuvarande och huvudsakliga datoranvändning i syfte att ge en allmän bild av arten och omfattningen av verksamheten på detta område.

De hittillsvarande erfarenheterna av datoranvändning i kontrollverksamheten i stort, men framförallt i revisionsverksamheten, visar, att de regler som är styrande för kontrollverksamheten, främst taxeringslagen, ofta kommer i konflikt med datalagens regler som skall hindra otillbörliga intrång i den personliga integriteten. I ett fall, i rapporten benämnt Östergötlandsfallet, har framkommit att det råder oklarhet beträffande såväl räckvidden av den för skatterevisionsinstitutet centrala bestämmelsen i 56 § taxeringslagen som i vad mån utnyttjande av ADB-tekniken i sig påverkar myndigheternas möjligheter att få del av erforderlig information. 56 § taxeringslagen är föremål för översyn inom finansdepartementet. En rättsutredning som behandlar 56 § taxeringslagen m. fl. bestämmelser har bifogats denna rapport som *bilaga*.

I denna rapport behandlas främst den senare frågan, dvs. skattemyndigheternas möjligheter att vid olika kontrollåtgärder få tillgång till erforderlig information som finns på ADB-medium. Detta problem gäller således åtkomsten av uppgifter över huvud taget vid sedvanliga revisioner, dvs. avseende uppgifter såväl beträffande den hos vilken revision sker som tredje man. Problemet bör lösas oavsett om 56 § TL kan anses ha den räckvidd som framgår av ovannämnda rättsutredning eller ej. Frågan behandlas bl. a. mot bakgrund av den lagstiftning som tillkommit för att värna om medborgarnas grundlagsbefästa rätt till fri insyn i myndigheternas allmänna handlingar vid handlingsoffentlighetens anpassning till ADB-medier. Riksskatteverket har vidare funnit angeläget att utreda vilka ytterligare förtydliganden och ändringar av nuvarande lagstiftning som krävs för att revisionsverksamheten skall kunna bedrivas på hittillsvarande nivå och på avsett sätt. Riksskatteverket finner det angeläget att åtgärder som möjliggör en sådan utveckling vidtages snarast.

Riksskatteverket har under utredningsarbetet samrått med USS (Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen).

Grundtanken bakom förslagen är att skattekontrollen skall – oavsett på vilket medium data lagras – ges den insyn i räkenskaperna som en effektiv

kontroll kräver. Vidare föreslås att skatterevisorn skall ges möjligheter att arbeta lika effektivt med hjälp av den nya tekniken som den reviderades interna revisorer. Detta kräver bl. a. att skatterevisorn medges att, när så erfordras, utnyttja den reviderades datorutrustning. Den reviderade får naturligtvis inte oskäligen betungas av en sådan användning. Å andra sidan bör det vara naturligt att, redan i samband med att man bygger upp redovisningssystem, beakta att även skattemyndigheterna måste kunna ta del av redovisningen. I rapporten föreslås därför bestämmelser som erinrar den skattskyldige om detta. Det bör bli avsevärt billigare för såväl den skattskyldige som skattemyndigheterna om sådana hänsyn tas på ett tidigt stadium.

I och med användningen av datorkraft, med möjlighet att hantera stora informationsmängder, ökar kravet på tillförlitlighet. Bristande tillförlitlighet kan leda till onödiga besvär för enskilda. Från beskattningssynpunkt är det väsentligt att information kan hänföras till rätt person. För att öka tillförlitligheten föreslås därför att personnummer/organisationsnummer – som är de enda officiella identifieringstecknen på viss person – i ökad omfattning skall användas i de räkenskaper som förs på medium för automatisk databehandling.

Lagförslagen i rapporten RSV Rapport 1984: 10

1 Förslag till
Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

20 a §

*Skattskyldig som är bokförings-
skyldig enligt bokföringslagen
(1976: 125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) och som i sin verksamhet använder automatisk databehandling skall ordna denna med beaktande av den i 56 § stadgade skyldigheten att vid taxeringsrevision tillhandahålla uppgifter. Vidare skall den skattskyldige ordna databehandlingen med beaktande av den skyldighet som stadgas i 56 § 2 mom. andra stycket att bereda revisorn tillfälle att använda den tekniska utrustningen.*

39 §

5 mom. I kontrolluppgift skall anges namn och postadress samt personnummer eller organisationsnummer för såväl den uppgiftsskyldige som den uppgiften avser. Kan personnummer inte anges för den som uppgiften avser skall redovisas dennes födelsetid. Har den uppgiftsskyldige tilldelats särskilt redovisningsnummer enligt 53 § 1 mom. uppbördslagen (1953: 272) skall detta anges i stället för den uppgifts skyldiges personnummer eller organisationsnummer. I kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag skall anges om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget.

40 §

Bankaktiebolag, sparbank eller annan penninginrättning åligger, utöver vad eljest i denna lag stadgas, att, i den omfattning och ordning riksskatteverket bestämmer, lämna uppgift om storleken av insättarens

Bankaktiebolag, sparbank eller annan penninginrättning åligger, utöver vad eljest i denna lag stadgas, att, i den omfattning och ordning riksskatteverket bestämmer, lämna uppgift om storleken av insättares

ränteinkomst under viss angiven tid och beloppet av insättares inestående medel vid viss angiven tidpunkt samt om insättares fullständiga namn och senast för inrättningen kända bostadsadress ävensom, därest annan än räkningshavare äger förfoga över räkningen, uppgift om den sålunda berättigades fullständiga namn och senast för inrättningen kända bostadsadress.

ränteinkomst under viss angiven tid och beloppet av insättares inestående medel vid viss angiven tidpunkt samt om insättares fullständiga namn och *postadress samt personnummer eller organisationsnummer* ävensom, därest annan än räkningshavare äger förfoga över räkningen, uppgift om den sålunda berättigades fullständiga namn och *postadress samt personnummer eller organisationsnummer*. *Kan personnummer inte anges för den som uppgiften avser skall redovisas dennes födelsetid.*

46 §

I denna lag inte särskilt angivna handlingar som behövs för taxering skall på begäran för taxeringskontroll tillhandahållas av myndigheter.

Uppgiftsskyldighet enligt första stycket föreligger dock inte i fråga om handlingar som innehåller uppgifter för vilka sekretess gäller till följd av 2 kap. 1 eller 2 § eller 3 kap. 1 § sekretesslagen (1980: 100) eller en bestämmelse till vilken hänvisas i någon av de nämnda paragraferna.

Om en handling innehåller uppgifter för vilka sekretess gäller enligt någon annan bestämmelse i sekretesslagen, föreligger uppgiftsskyldighet enligt första stycket endast om framställningen görs av skattechefen. Om ett utlämnande skulle medföra synnerligt men för något allmän eller enskilt intresse, föreligger uppgiftsskyldighet endast om regeringen på ansökan av skattechefen beslutar att handlingen skall lämnas ut.

Uppgifter som behövs för taxering skall på begäran för taxeringskontroll tillhandahållas av myndigheter.

Uppgiftsskyldighet enligt första stycket föreligger dock inte i fråga om uppgifter för vilka sekretess gäller till följd av 2 kap. 1 eller 2 § eller 3 kap. 1 § sekretesslagen (1980: 100) eller en bestämmelse till vilken hänvisas i någon av de nämnda paragraferna.

Om sekretess gäller *för uppgift* enligt någon annan bestämmelse i sekretesslagen, föreligger uppgiftsskyldighet enligt första stycket endast om framställningen görs av skattechefen. Om ett utlämnande skulle medföra synnerligt men för något allmänt eller enskilt intresse, föreligger uppgiftsskyldighet endast om regeringen på ansökan av skattechefen beslutar att *utlämnande skall ske*.

56 §

I mom. För kontroll av att deklara- tions- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag riktigt och fullständigt fullgjorts eller för att eljest bereda beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering må taxeringsrevision äga rum hos envar deklara-

I mom. För kontroll av att deklara- tions- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag riktigt och fullständigt fullgjorts eller för att eljest bereda beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering må taxeringsrevision äga rum hos envar deklara-

tions- eller uppgiftsskyldig, dock att sådan revision ej må äga rum hos myndighet eller annat organ, som avses i 46 § första stycket.

Taxeringsrevision må jämväl verkställas hos den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet, att uppgifter av betydelse för taxeringskontrollen kunna hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som föras vid verksamhetens bedrivande.

Vid taxeringsrevision må granskning ske av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifikationer ävensom av korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten.

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

Vid taxeringsrevision hos skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976: 125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) må även verkställas kassainventering och granskning av varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

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

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

tions- eller uppgiftsskyldig, dock att sådan revision ej må äga rum hos myndighet eller annat organ, som avses i 46 § första stycket.

Taxeringsrevision må jämväl verkställas hos den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet, att uppgifter av betydelse för taxeringskontrollen kunna hämtas ur anteckningar och dylikt som föras vid verksamhetens bedrivande

Taxeringsrevision får även verkställas för kontroll avseende det löpande beskattningsåret.

Vid taxeringsrevision får revisorns genast ta del av och granska till verksamheten hörande uppgifter, räkenskaper och anteckningar med tillhörande verifikationer ävensom korrespondens, protokoll och dylikt rörande verksamheten.

Vid taxeringsrevision hos skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976: 125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) må även verkställas kassainventering och granskning av varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

2 mom. Vid taxeringsrevision är den, hos vilken revisionen sker, pliktig att tillhandahålla de uppgifter och lämna de upplysningar, som krävs för revisionens verkställande samt att lämna tillträde till de lokaler, som användas i hans verksamhet.

Den, hos vilken revisionen sker, skall på begäran bereda revisorn tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning för automatisk databehandling.

Den hos vilken revisionen sker skall lämna det biträde som krävs för revisionens genomförande.

3 mom. Taxeringsrevision skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den, hos vilken revisionen sker.

Skattechefen äger, när det finnes påkallat, bestämma tid och plats för revisionen. Denna må verkställas hos den, vars verksamhet skall granskas. Skall revisionen äga rum annorstädes, skola räkenskaper och andra handlingar, som skola granskas, på anfordran av den som skall verkställa revisionen mot kvitto överlämnas till denne.

Böcker och andra handlingar, som överlämnats för taxeringsrevision, må ej vara tillgängliga för annan än den som har att verkställa revisionen och honom underställt biträde ävensom tjänsteman, som har att övervaka revisionens verkställande. Handlingarna skola återställas så fort ske kan.

Meddelande om resultatet av revisionen skall snarast lämnas den, hos vilken revisionen skett, i vad angår hans taxering.

4 mom. Den som verkställer taxeringsrevision må taga del av handlingar av betydelse för revisionen utan hinder av att den, hos vilken revisionen sker, har att iakttaga tystnad om deras innehåll. Är handlingens innehåll av beskaffenhet som nu sagts eller anser den, hos vilken revisionen sker, att särskilda omständigheter eljest kunna åberopas för att handlingens innehåll ej kommer till annans kännedom, må dock länsrätten, på framställning av den hos vilken revisionen sker, när synnerliga skäl föranleda därtill, besluta att handlingen skall undantagas från revisionen.

Mot länsrättens beslut må talan ej föras.

3 mom. Taxeringsrevision skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den, hos vilken revisionen sker.

Skattechefen äger, när det finnes påkallat, bestämma tid och plats för revisionen. Denna må verkställas hos den, vars verksamhet skall granskas. Skall revisionen äga rum annorstädes, skola räkenskaper och dylikt, som enligt 1 mom 4 st får granskas, på anfordran av den som skall verkställa revisionen mot kvitto överlämnas till denne.

Vad som överlämnats för taxeringsrevision, må ej vara tillgängligt för annan än den som har att verkställa revisionen och honom underställt biträde ävensom tjänsteman, som har att övervaka revisionens verkställande. Vad som överlämnats skall återställas så fort ske kan.

Meddelande om resultatet av revisionen skall snarast lämnas den, hos vilken revisionen skett, i vad angår hans taxering.

4 mom. Den som verkställer taxeringsrevision må taga del av uppgifter av betydelse för revisionen utan hinder av att den, hos vilken revisionen sker, har att iakttaga tystnad om dem. Är uppgifter av beskaffenhet som nu sagts eller anser den, hos vilken revisionen sker, att särskilda omständigheter eljest kunna åberopas för att uppgifterna ej kommer till annans kännedom, må dock länsrätten, på framställning av den hos vilken revisionen sker, när synnerliga skäl föranleda därtill, besluta att uppgifterna skall undantagas från revisionen.

Mot länsrättens beslut må talan ej föras.

Lag om ändring i datalagen (1973: 289)

Nuvarande lydelse

Personregister skall inrättas och föras så att inte otillbörligt intrång i registrerads personliga integritet uppkommer. Därvid skall särskilt iakttas

1. att registret förs för ett bestämt ändamål,

2. att inte andra uppgifter registreras än som står i överensstämmelse med registrets ändamål,

3. att uppgifter inte samlas in, lämnas ut eller används annat än i överensstämmelse med registrets ändamål eller vad som gäller enligt lag eller annan författning eller i enlighet med den registrerades medgivande,

4. att uppgifterna i registret skyddas mot oavsiktlig eller otillåten förstörelse eller mot otillåten ändring eller spridning. (Införd g. Lag 1982: 446; se vid 2 §.)

Föreslagen lydelse

7 §

Personregister skall inrättas och föras så att inte otillbörligt intrång i registrerads personliga integritet uppkommer. Därvid skall särskilt iakttas

1. att registret förs för ett bestämt ändamål,

2. att inte andra uppgifter registreras än som står i överensstämmelse med registrets ändamål,

3. att uppgifter inte samlas in, lämnas ut eller används annat än i överensstämmelse med registrets ändamål eller vad som gäller enligt lag eller annan författning eller i enlighet med den registrerades medgivande,

4. att uppgifterna i registret skyddas mot oavsiktlig eller otillåten förstörelse eller mot otillåten ändring eller spridning. (Införd g. Lag 1982: 446; se vid 2 §.)

Personregister skall inrättas och föras med beaktande av att myndighets tillsyn eller kontroll ej hindras eller försvåras.

Lag om ändring i bokföringslagen (1976: 125)

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

5 § 2 st

Verifikation skall på varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandling förvaras.

Vertifikation skall på varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller, *parternas namn, personnummer, organisationsnummer eller registreringsnummer till mervärdeskatt* samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandling förvaras.

7 §

Om det behövs för att ge överblick över tillämpat bokföringssystem, skall beskrivning upprättas över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel och deras funktion samt över bokföringens konton och deras användning (kontoplan).

Användes automatisk databehandling i bokföringssystemet, skall beskrivning enligt första stycket kompletteras med systemdokumentation och behandlingshistorik i den mån det behövs för att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera de enskilda posternas behandling och företagna bearbetningar inom systemet.

All beskrivning och dokumentation som avses i första och andra styckena är räkenskapsmaterial.

Om det behövs för att ge överblick över tillämpat bokföringssystem, skall beskrivning upprättas över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel och deras funktion samt över bokföringens konton och deras användning (kontoplan).

Användes automatisk databehandling i bokföringssystemet, skall beskrivning enligt första stycket kompletteras med systemdokumentation och behandlingshistorik i den mån det behövs för att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera de enskilda posternas behandling och företagna bearbetningar inom systemet.

Användes automatisk databehandling i bokföringssystemet, skall denna ordnas med beaktande av den i taxeringslagen (1956:623) stadgade skyldigheten att för beskattning och kontroll tillhandahålla uppgifter.

All beskrivning och dokumentation som avses i första och andra styckena är räkenskapsmaterial.

Lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979: 141)

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

4 § 2 st

Verifikation skall på varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandling förvaras.

Verifikation skall på varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller, *parternas namn, personnummer, organisationsnummer eller registreringsnummer till mervärdesskatt* samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandling förvaras.

16 §

Om det behövs för att ge en överblick över tillämpat bokföringssystem, skall beskrivning upprättas över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel och deras funktion samt över bokföringens konton och deras användning (kontoplan).

Används automatisk databehandling i bokföringssystemet, skall beskrivning enligt första stycket kompletteras med systemdokumentation och behandlingshistorik i den mån det behövs för att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera de enskilda posternas behandling och företagna bearbetningar inom systemet.

All beskrivning och dokumentation som avses i första och andra styckena är räkenskapsmaterial.

Om det behövs för att ge en överblick över tillämpat bokföringssystem, skall beskrivning upprättas över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel och deras funktion samt över bokföringens konton och deras användning (kontoplan).

Används automatisk databehandling i bokföringssystemet, skall beskrivning enligt första stycket kompletteras med systemdokumentation och behandlingshistorik i den mån det behövs för att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera de enskilda posternas behandling och företagna bearbetningar inom systemet.

Användes automatisk databehandling i bokföringssystemet, skall denna ordnas med beaktande av den i taxeringslagen (1956:623) stadgade skyldigheten att för beskattning och kontroll tillhandahålla uppgifter.

All beskrivning och dokumentation som avses i första och andra styckena är räkenskapsmaterial.

Förteckning över remissinstanserna (RSV Rapport 1984: 10)

Efter remiss har yttranden över RSV:s rapport (RSV Rapport 1984: 10) ADB och företagsgranskning avgetts av justitiekanslern, datainspektionen, bokföringsnämnden, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, statskontoret, riksrevisionsverket, kammarrätterna i Göteborg och Sundsvall, länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus, Hallands och Västerbottens län, data- och offentlighetskommittén (Ju 1984: 06), Föreningen Auktoriserade revisorer, Föreningen Sveriges skattechefer, Företagens uppgiftslämnardelegation, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas riksförbund, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska bankföreningen, Svenska fondhandlareföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska revisorsamfundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen, Sveriges industriförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund och Tjänstemännens centralorganisation.

Lantbrukarnas riksförbund har åberopat ett inom Lantbrukarnas skatte-delegation upprättat utlåtande. Svenska arbetsgivareföreningen och Sveriges industriförbund har avgett ett gemensamt yttrande.

Ett yttrande har också inkommit från Fögderichefsföreningen.

De till lagrådet remitterade lagförslagen enligt beslut vid regeringssammanträde 1987-03-12

1 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs att 46 §, 56 § 1–3 mom. och 57 § taxeringslagen (1956: 623)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

46 §²

I denna lag inte särskilt angivna handlingar som behövs för taxering skall på begäran för taxeringskontroll tillhandahållas av myndigheter.

Uppgiftsskyldighet enligt första stycket föreligger dock inte i fråga om *handlingar som innehåller* uppgifter för vilka sekretess gäller till följd av 2 kap. 1 eller 2 § eller 3 kap. 1 § sekretesslagen (1980: 100) eller en bestämmelse till vilken hänvisas i någon av de nämnda paragraferna.

Om *en handling innehåller uppgifter för vilka sekretess gäller* enligt någon annan bestämmelse i sekretesslagen, föreligger uppgiftsskyldighet enligt första stycket endast om framställningen görs av länskattemyndigheten. Om ett utlåtande skulle medföra synnerligt men för något allmänt eller enskilt intresse, föreligger uppgiftsskyldighet endast om regeringen på ansökan av länskattemyndigheten beslutar att *handlingen* skall lämnas ut.

En myndighet skall på begäran för taxeringskontroll lämna uppgift som den förfogar över och som behövs för taxering.

Uppgiftsskyldighet enligt första stycket föreligger dock inte i fråga om uppgifter för vilka sekretess gäller till följd av 2 kap. 1 eller 2 § eller 3 kap. 1 § sekretesslagen (1980: 100) eller en bestämmelse till vilken hänvisas i någon av de nämnda paragraferna.

Om sekretess gäller för *uppgift* enligt någon annan bestämmelse i sekretesslagen, föreligger uppgiftsskyldighet enligt första stycket endast om framställningen görs av länskattemyndigheten. Om ett utlåtande skulle medföra synnerligt men för något allmänt eller enskilt intresse föreligger uppgiftsskyldighet endast om regeringen på ansökan av länskattemyndigheten beslutar att *uppgiften* skall lämnas ut.

56 §

I mom.³ För kontroll av att deklara- tions- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag riktigt och fullständigt fullgjorts eller för att *eljest bereda beskattningsmyndighet upp-*

I m o m. För kontroll av att deklara- tions- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag fullgjorts riktigt och fullständigt eller för att *annars ge skattemyndighet* upplysning vid

¹ Lagen omtryckt 1971: 399.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

² Senaste lydelse 1986: 1284.

³ Senaste lydelse 1979: 143.

lysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering må taxeringsrevision äga rum hos envar deklarations- eller uppgiftsskyldig, dock att sådan revision ej må äga rum hos myndighet eller annat organ, som avses i 46 § första stycket.

Taxeringsrevision må jämväl verkställas hos den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet, att uppgifter av betydelse för taxeringskontrollen kunna hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som föras vid verksamhetens bedrivande.

Vid taxeringsrevision må granskning ske av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifierationer ävensom av korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten.

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

Vid taxeringsrevision hos skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) må även verkställas kassainventering och granskning av varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

taxeringskontroll får taxeringsrevision äga rum hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) samt även hos den som är annan juridisk person än dödsbo. Taxeringsrevision hos annan deklarations- eller uppgiftsskyldig får ske endast när särskilda skäl föranleder det. Taxeringsrevision får inte verkställas hos myndighet.

En taxeringsrevision som avser insamling av uppgifter som en förberedande åtgärd för taxeringskontroll av andra personer än den hos vilken revisionen sker får företas endast hos den som avses i första stycket första meningen.

Vid taxeringsrevision får granskning ske av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifierationer samt av korrespondens, protokoll och andra handlingar som rör verksamheten. Med handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Om det för ett personregister enligt datalagen (1973:289) har meddelats sådana föreskrifter som avses i 6 § första stycket 5 eller 7 datalagen, skall föreskrifterna följas också när registret granskas vid en taxeringsrevision.

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

2 mom.⁴ 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, att lämna tillträde till de lokaler, som användas i hans verksamhet, samt att lämna nödigt biträde för granskning av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och för kassainventering.

3 mom.⁵ Taxeringsrevision skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den *icke förorsakar hinder* i verksamheten för den, hos vilken revisionen sker.

Den som meddelar ett beslut om taxeringsrevision äger, när det *finnes påkallat*, bestämma tid och plats för revisionen. *Denna må* verkställas hos den, vars verksamhet skall granskas. Skall revisionen äga rum *annorstädes*, skola räkenskaper och andra handlingar, som skola granskas, på *anfordran* av den som skall verkställa revisionen mot kvitto överlämnas till denne.

2 mom. Den som verkställer taxeringsrevision har rätt att genast ta del av handlingar som skall granskas.

Vid taxeringsrevision är den, hos vilken revisionen sker, *skyldig* att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar, som *behövs* för att verkställa 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.

Den som verkställer taxeringsrevision skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning för automatisk databehandling eller annan handling, som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel.

3 mom. En taxeringsrevision skall om möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den *inte hindrar* verksamheten för den hos vilken revisionen sker. *Den får inte utan särskilda skäl verkställas hos en skild mellan kl. 19 och kl. 8.*

Den som meddelar ett beslut om revision får, när det *behövs*, bestämma tid och plats för revisionen. *Revisionen får* verkställas hos den vars verksamhet skall granskas. *Om denne medger det får* revisionen verkställas också i annat utrymme än sådant som *huvudsakligen används för verksamheten*. Skall revisionen verkställas på *annan plats än hos den vars verksamhet skall granskas* skall räkenskaper och andra handlingar på *begäran* av den som skall verkställa revisionen mot kvitto överlämnas till denne.

⁴ Senaste lydelse 1975: 1030.

⁵ Senaste lydelse 1986: 1284.

Böcker och andra handlingar, som överlämnats för taxeringsrevision, *må ej* vara tillgängliga för annan än den som har att verkställa revisionen och *honom* underställt biträde *ävensom tjänsteman*, som har att övervaka *revisionens verkställande*. Handlingarna *skola* återställas så fort *ske kan*.

Böcker och andra handlingar, som överlämnats för taxeringsrevision, *får inte* vara tillgängliga för annan än den som har att verkställa revisionen och *denna* underställt biträde *samt den* som i *sin tjänst* har att övervaka *revisionen*. Handlingarna *skall* återställas så fort *det kan ske*.

Meddelande om resultatet av revisionen skall snarast lämnas den, hos vilken revisionen skett, i vad angår hans taxering.

57 §⁶

Beslut om taxeringsrevision meddelas av chef för länskattemyndighet eller av en sådan annan kvalificerad tjänsteman vid myndigheten eller vid lokal skattemyndighet som länskattemyndigheten har gett i uppdrag att meddela sådana beslut. En sådan tjänsteman är granskningsledare enligt bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen endast om länskattemyndigheten särskilt har förordnat honom till det. Finner en länskattemyndighet att taxeringsrevision bör verkställas i annat län, skall begäran om detta framställas till länskattemyndigheten i det länet.

Taxeringsrevision som avses i 56 § 1 mom. andra stycket beslutas, om den hos vilken revisionen verkställs inte är skyldig att efter anmäning lämna uppgifter rörande personerna i fråga, av riksskatteverket eller efter verkets bestämmande av chef för länskattemyndighet. Beslut om taxeringsrevision i annat fall meddelas av chef för länskattemyndighet eller av en sådan annan kvalificerad tjänsteman vid myndigheten eller vid lokal skattemyndighet som länskattemyndigheten har gett i uppdrag att meddela sådana beslut. En sådan tjänsteman är granskningsledare enligt bevissäkringslagen (1975: 1027) för skatte- och avgiftsprocessen endast om länskattemyndigheten särskilt har förordnat honom till det. Finner en länskattemyndighet att taxeringsrevision bör verkställas i annat län, skall begäran om detta framställas till länskattemyndigheten i det länet.

Finner taxeringsnämnd taxeringsrevision vara *erforderlig*, har nämnden *att göra framställning därom* till den som får meddela beslut om taxeringsrevision.

Om en taxeringsnämnd finner att en taxeringsrevision är nödvändig, skall nämnden göra framställning om det till den som får meddela beslut om taxeringsrevision.

Taxeringsrevision skall verkställas av tjänsteman, som den, som *får meddela beslut om revision*, *därtill förordnar*. Taxeringsrevision får även *uppdragas* åt annan i bokföring och taxering sakkunnig person,

Revisionen skall verkställas av en tjänsteman, som *förordnats av den som meddelade beslutet*. Taxeringsrevision får även *uppdras* åt annan i bokföring och taxering sakkunnig person, som *därtill har god-*

⁶ Senaste lydelse 1986: 1284.

som därtill har godkänts av läns-
skattemyndigheten.

Tjänsteman vid länsskattemyn-
dighet eller lokal skattemyndighet,
som i taxeringsnämnd har deltagit i
slutlig handläggning av taxering, får
utan hinder av 11 § första stycket 3
förvaltningslagen (1986: 223) utföra
taxeringsrevision rörande taxering-
en om särskilda skäl *föreligger*.
Detsamma gäller sådan tjänsteman
som avses i 13 §.

Mot beslut om taxeringsrevision
får *tal* ej föras.

känts av länsskattemyndigheten.

Tjänsteman vid länsskattemyn-
dighet eller lokal skattemyndighet,
som i taxeringsnämnd har deltagit i
slutlig handläggning av taxering, får
utan hinder av 11 § första stycket 3
förvaltningslagen (1986: 223) utföra
taxeringsrevision rörande taxering-
en om *det finns* särskilda skäl. Det-
samma gäller sådan tjänsteman som
avses i 13 §.

Beslut om taxeringsrevision får
inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1987.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 10–12 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Skatterevisjonen skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte medför hinder i verksamheten för den hos vilken revisionen sker.

Vid skatterevisjon får granskning ske av räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör verksamheten. Även handlingar som hör till den löpande redovisningsperioden får granskas. 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 räknarapparat, mätapparat och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparat och mätapparat.

Beskattningsmyndigheten får besluta att kassainventering får göras vid revisionen.

Den hos vilken revisionen sker är skyldig att utan dröjsmål tillhandahålla de handlingar som skall granskas och lämna tillträde till de loka-

Föreslagen lydelse

3 kap.

10 §

Skatterevisjonen 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.*

11 §

Vid skatterevisjon 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. Om det för ett personregister enligt datalagen (1973:289) har meddelats sådana föreskrifter som avses i 6 § första stycket 5 eller 7 datalagen, skall föreskrifterna följas också när registret granskas vid en taxeringsrevision.* 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 räknarapparat, mätapparat och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparat och mätapparat.

12 §

Den hos vilken revisionen sker är skyldig att utan dröjsmål tillhandahålla de handlingar som skall granskas och lämna tillträde till sådana

ler, upplagsplatser och andra utrymmen som 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.

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 skatterevisjon skall på begäran beredas tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning för automatisk databehandling eller annan handling, som kan uppfattas med sådant hjälpmedel.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1987.

3 Förslag till

Lag om ändring i bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen

Härigenom föreskrivs i fråga om bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen

dels att 1, 6, 18 och 19 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 6 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*1 §¹

Denna lag är tillämplig vid revision eller annan granskning för fastställande av skatt, tull eller avgift enligt lagen (1908: 128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953: 272), taxeringslagen (1956: 623), lagen (1958: 295) om sjömansskatt, *stämpelskattelagen (1964: 308)*, lagen (1968: 430) om mervärdeskatt, kupongskattelagen (1970: 624), vägtrafikskattelagen (1973: 601), *förordningen (1973: 602) om särskild vägtrafikskatt*, tullagen (1973: 670), lagen (1984: 151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och lagen (1984: 668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Denna lag är tillämplig vid revision eller annan granskning för fastställande av skatt, tull eller avgift enligt lagen (1908: 128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953: 272), taxeringslagen (1956: 623), lagen (1958: 295) om sjömansskatt, lagen (1968: 430) om mervärdeskatt, kupongskattelagen (1970: 624), vägtrafikskattelagen (1973: 601), tullagen (1973: 670), lagen (1984: 151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, *lagen (1984: 404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter*, *lagen (1984: 405) om stämpelskatt på aktier*, och lagen (1984: 668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

6 §

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

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

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

¹ Senaste lydelse 1984:869.

6 a §

Beslut om säkringsåtgärd får 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.

18 §²

Anser den granskade eller annan hos vilken verkställighet sker, att bevismedel som är eller har varit under beslag skall helt eller till viss del undantagas från granskningen därför att han har att iakttaga tystnad om dess innehåll eller innehålllet på grund av särskilda omständigheter ej bör komma till annans kännedom, skall han göra skriftlig framställning till länsrätten om undantagande.

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

Anser den granskade eller annan hos vilken verkställighet sker, att bevismedel som är eller har varit under beslag skall helt eller till viss del undantagas från granskningen därför att han har att iakttaga tystnad om dess innehåll eller innehålllet på grund av särskilda omständigheter ej bör komma till annans kännedom, skall han göra skriftlig framställning om undantagande vid förrättningen eller till länsrätten.

Länsrätten skall underrätta granskningsledaren när framställning enligt första stycket har kommit in. *Görs en sådan framställning till den som verkställer förrättningen skall denne genast lämna över framställningen till länsrätten samt underrätta granskningsledaren om framställningen.*

19 §

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

Har någon gjort en framställning enligt 18 § skall det bevismedel som framställningen avser, om framställningen inte är uppenbart ogrundad, omedelbart förseglas och ställas till rättens förfogande.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1987.

² Senaste lydelse 1979: 184.

Lagrådet

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1987-04-07

Närvarande: f. d. regeringsrådet Wieslander, justitierådet Sterzel, regeringsrådet Tottie.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 12 mars 1987 har regeringen på hemställan av statsrådet Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623), m. m.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Kent Sundqvist.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

56 § I mom. första och andra styckena

Som framhålls i remissen kan enligt den nuvarande lydelsen av första stycket taxeringsrevision verkställas för tre särskilt angivna ändamål. Av dessa avser de två första – alltså kontroll av att deklara-tions- respektive uppgiftsskyldighet enligt taxeringslagen riktigt och fullständigt fullgjorts – primärt den reviderades egna förhållanden men kan givetvis som biprodukt avkasta uppgifter av betydelse för annan persons taxering eller eftertaxering. Detta är närmast en självklarhet såvitt avser kontrollen av hur den obligatoriska uppgiftsskyldigheten har fullgjorts, eftersom denna ju som sådan direkt tar sikte på förhållanden som rör en annan än uppgiftslämnaren själv. Därutöver ger taxeringslagen myndigheterna vissa möjligheter att infordra uppgifter om annan persons förhållanden efter särskild anmaning. Sådana uppgifter kan i viss omfattning avse ej namngivna personer.

Det tredje i första stycket angivna ändamålet – vilket i förevarande sammanhang tilldrar sig det största intresset – avser att "eljest bereda beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering". Med detta har avsikten varit att ge myndigheterna en möjlighet till kontroll av annan person än den som revisionen avser i sådana fall där uppgiftsskyldigheten inte bedöms vara tillräcklig. Hur långt denna möjlighet sträcker sig har först på senare tid prövats av högsta instans. Regeringsrätten har i en dom, sedan den konstaterat att lagtexten inte är entydig och resonemangen i förarbetena knapphändiga, på anförda skäl slagit fast att revisionen, om den inte är inriktad på näringsidkarens egen deklara-tion eller på hans uppgiftsskyldighet, måste ha till syfte att ge upplysningar om en bestämd persons deklara-tion eller bestämda personers deklara-tioner sedan taxeringsarbetet inletts. Att revisionen skulle kunna ha ett vidare syfte och t. ex. innefatta en generell granskning saknar enligt domstolen stöd i förarbetena (RÅ 1986 ref. 69, se även RÅ 85 2:29).

Det remitterade förslaget avser att möjliggöra också det slag av generella kontroller som regeringsrätten funnit sakna stöd i taxeringslagen. Att fråga således är om en saklig utvidgning av bestämmelserna kommer emellertid endast i begränsad omfattning till synes i remissen. I stället sägs bl. a. att regeringsrättens avgörande lett till att "situationen förändrats", att bestämmelserna om taxeringsrevision "getts en snävare tolkning än den som under lång tid legat till grund för skattemyndigheternas kontrollverksamhet" samt att det nu är fråga om att ge skattemyndigheterna "samma befogenheter som de allmänt ansågs ha före regeringsrättens ställningstagande". När det dessutom sägs att domen – som dock innebar endast att förutsättningarna för en viss del av revisionsverksamheten närmare preciserades – fått en tolkning "som verkat starkt hämmande på kontrollverksamheten över huvud taget", förstärks intrycket av att det nu blott är fråga om ett närmast självklart och nödvändigt tillrättsläggande av lagtexten.

Som följd av detta synsätt har i remissen inte på ett fullt tillfredsställande sätt beaktats att det nu ändock är fråga om att utvidga tillämpningsområdet för bestämmelser som inkräktar på det i 2 kap. 6 § regeringsformen stadgade skyddet för varje medborgare mot husrannsakan och liknande intrång (SOU 1975:75 s. 146 f samt prop 1975/76:209 s. 122 och 147). Lagrådet är givetvis medvetet om behovet av en effektiv kontroll i taxeringsarbetet men anser att det hade varit värdefullt om de föreslagna åtgärderna och behovet av dem belysts närmare, exempelvis genom att de praktiska erfarenheter på vilka de nyss citerade uttalandena måste förutsättas bygga hade blivit redovisade och bedömda mot bakgrund av de möjligheter som gällande rätt ändock erbjuder. Lagrådet har under föredragningen erhållit vissa kompletterande uppgifter härom och vill med hänsyn till vad som sålunda kommit fram i ärendet inte bestrida att det föreligger ett behov av en vidgad kontrollmöjlighet.

Det bör vidare anmärkas att det var på den äldre regeringsformens tid som de nu gällande reglerna om taxeringsrevision kom till, varför dessa inte har granskats med hänsyn till det angivna skyddet för medborgerliga fri- och rättigheter. Detta skydd diskuterades inte heller i samband med antagandet av lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, då departementschefen konstaterade att lagens bestämmelser om skatterevision i huvudsak följde taxeringslagens motsvarande regler men över huvud taget inte berörde frågan om skatterevision i syfte att kontrollera annan än den reviderade själv (prop. 1983/84:71 s. 107 ff). Enligt 2 kap. 12 § regeringsformen får skyddet mot husrannsakan och liknande intrång begränsas endast för att tillgodose ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle och en begränsning får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den. Lagrådet vill därför starkt understryka vikten av att revisionsinstitutet ges en klar och tydlig utformning och att tillämpningen av reglerna kommer att präglas av restriktivitet och urskillning. Det är vidare mycket väsentligt att vid en taxeringsrevision endast sådana handlingar blir genomgångna och granskade som har ett typiskt samband med den verksamhet som den skattskyldige bedriver. Om vad lagrådet nu har anfört blir beaktat, kan några invändningar från grundlagssynpunkt inte resas mot förslaget. Såvitt avser de

särskilda frågor som uppstår vid revision av databaserat material återkommer lagrådet i det följande.

I den föreslagna lagtexten ges bestämmelserna om den generella kontrollen i andra stycket. Därav följer att föreskrifter om kontroll av annan person än den revisionen omedelbart riktar sig mot tas upp i både första och andra styckena, dvs. i första stycket såvitt avser revision hos andra än näringsidkare och därmed i förslaget jämställda. Den avfattning som getts åt första stycket utvisar emellertid inte klart under vilka förutsättningar revision i dessa fall får företas för kontroll av annan än den deklara-tions- eller upplysningsskyldige. Av motiveringen framgår att upplysning skall kunna erhållas inte bara till ledning för namngiven persons taxering utan också när kontrollfrågan har anknytning till en bestämd person men namnet på denne är okänt; kännedom kan exempelvis ha vunnits om en transaktion eller verksamhet, som bör granskas närmare, och om vem som kan identifiera den skattskyldige. Avsikten sägs vara att uppgifter på detta sätt skall kunna inhämtas om namn på "en eller ett fåtal personer".

Att gränsen mellan en generell kontroll och en sådan kontroll av andra som kan företas även vid revision hos annan än näringsidkare och därmed jämställda skall bedömas med ledning av huruvida uppgifterna avser "ett fåtal" personer eller ett större antal skattskyldiga är – bortsett från att det inte kommer till uttryck i förslagets lagtext – ett alltför obestämt och vagt rekvisit för att alls komma till användning när det gäller att i en ny avfattning av paragrafen precisera förutsättningarna för taxeringsrevision. Enligt lagrådets mening skulle förslaget vinna på att första stycket får behandla enbart revision hos den som själv skall kontrolleras och att bestämmelserna om revision för kontroll av annan än den reviderade samlas i andra stycket. Med vissa ytterligare jämkningar skulle 56 § 1 mom. kunna ges följande lydelse såvitt avser de två första styckena:

"1 mom. För kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag fullgjorts riktigt och fullständigt får taxeringsrevision äga rum hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) samt även hos den som är annan juridisk person än dödsbo. Taxeringsrevision hos annan deklara-tions- eller uppgiftsskyldig får ske när särskilda skäl föranleder det. Taxeringsrevision får inte verkställas hos myndighet.

Taxeringsrevisionen får även avse att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts av andra, namngivna personer eller av någon, som ingått viss bestämd rättshandling med den hos vilken revisionen skall äga rum. Hos den som avses i första stycket första meningen får taxeringsrevision dessutom avse att insamla uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revisionen sker."

56 § 1 mom. tredje stycket och 2 mom.

Dessa bestämmelser avser skatte-myndigheternas tillgång till ADB-materia-l vid taxeringsrevision. Detta ämne har aktualiserats i flera sammanhang

under senare år. Riksskatteverket lade i november 1984 fram en rapport (1984:10) om ADB och företagsgranskning. Denna remissbehandlades och togs därefter upp i den lagrådsremiss om förenklad självdeklaration, som beslöts i februari 1985. Remissen återkallades emellertid i mars 1985 i vad den avsåg taxeringsrevision och ADB-frågor. Ämnet har därefter behandlats av USS i dess slutbetänkande (SOU 1986:39). Efter remissbehandlingen av detta har frågorna tagits upp i denna lagrådsremiss, som både sakligt och formellt ligger mycket nära den förra, återkallade. De synpunkter, närmast beträffande personregister, som har tillkommit under de senaste två åren har endast beaktats i begränsad omfattning. Särskilt med hänsyn till att det gäller både invecklade och känsliga frågor har detta varit en kännbar brist vid lagrådets granskning.

Den första fråga som aktualiseras i detta sammanhang gäller *vilket material* som skall vara tillgängligt vid taxeringsrevision. Förslaget innebär att taxeringslagen skall ha samma handlingsbegrepp som tryckfrihetsförordningen. Det överensstämmer med vad som föreslogs i RSV:s rapport och i USS:s betänkande. Departementschefens avsnitt i den allmänna motiveringen (4.4) är också detsamma som i 1985 års lagrådsremiss. Någon kritik mot själva principen synes inte ha framförts av remissinstanserna.

Även lagrådet godtar den nämnda principen. Det måste sålunda vara riktigt, att skattemyndigheternas tillgång till information inte skall vara beroende av det sätt på vilket den har blivit lagrad.

Vissa av de frågor som gäller *granskningen* av ADB-upptagningar är emellertid svårbedömda. Det gäller framför allt förhållandet mellan taxeringslagen och datalagen samt i vad mån granskaren skall ha rätt att själv använda terminal och andra tekniska hjälpmedel hos den granskade och även applicera andra program än dem som den granskade har tagit fram. Det är främst här som de brister i remissen blir kännbara som påtalats i det föregående. Även i dessa frågor innehåller departementschefens avsnitt i den allmänna motiveringen (4.5) endast detsamma som togs in i den förra remissen. Sålunda berörs inte alls vare sig USS:s betänkande eller datainspektionens remissyttrande över detta.

Lagrådet tar först upp frågan om *terminalåtkomst m. m.* USS har förklarat sig anse att det från integritetssynpunkt inte är lämpligt att ge skattemyndigheterna en rätt att själva ta fram datalagrade uppgifter genom att använda den enskildes tekniska hjälpmedel. En sådan ordning skulle enligt utredningen innebära en alltför stor risk för att den handläggande tjänstemannen får del av uppgifter om ömtåliga personliga eller ekonomiska förhållanden, som inte har med utredningen att göra eller som den enskilde önskar att genom domstolsprövning få undantagna från utredningen.

Datainspektionen har i sitt remissyttrande över USS:s betänkande till en början anfört i huvudsak följande i denna del. Det är uppenbart att skattemyndigheternas möjligheter att få tillgång till ADB-lagrad information inte i varje läge kan få vara beroende av medverkan från den registeransvarige eller medgivande av de registrerade. Lika uppenbart är emellertid att man med ett sådant konstaterande ställs inför flera avvägningsproblem. Vad det handlar om är att avgöra vilka intrång i enskildas personliga integritet som måste accepteras för att det fiskala intresset skall kunna tillgodoses.

Fortsättningsvis sägs i remissyttrandet bl. a. att det i vart fall framstår som uppenbart att frågan under vilka förutsättningar skattemyndigheterna skall ha rätt att ta del av ADB-lagrad information och vilka befogenheter som de i övrigt skall ha med avseende på sådan information måste bli föremål för noggranna överväganden. Datainspektionen säger sig vara medveten om att samma krav kan ställas även beträffande handlingar i vanlig läsbar form men vill med skärpa framhålla, att ADB-tekniken har skapat en helt ny situation. Att ge skattemyndigheterna obegränsade befogenheter i fråga om ADB-lagrad information medför enligt datainspektionen att skyddet för enskildas personliga integritet blir illusoriskt. Sammanfattningsvis avstyrks betänkandet i dess helhet och framhålls, att det inte bör komma i fråga att lagstifta om utredning för beskattning utan att ägna en ingående uppmärksamhet åt de problem som ADB-tekniken har förorsakat.

På den punkt som nu är i fråga är alltså läget, att departementschefen går längre än USS förordat och utan att ta upp vare sig USS:s ståndpunkt eller datainspektionens remissyttrande till bemötande. Lagrådet finner sig under dessa omständigheter inte kunna tillstyrka förslaget i denna del, således i fråga om tillgång till den granskades terminaler och övriga tekniska hjälpmedel. Intill dess ett säkrare underlag föreligger för lagstiftningsåtgärder bör enligt lagrådets mening skattemyndigheterna liksom hittills i första hand söka samförstånd med dem som granskas. Som framhålls i remissen är omständigheterna ofta sådana att ett samförstånd kan nås, och de praktiska erfarenheterna talar inte heller, såvitt upplysts för lagrådet, för att det föreligger några stora problem.

Detsamma som nu anförts gäller också förslaget i remissen, att skattemyndigheterna skall få rätt att *applicera egna program*. Någon ändring av gällande rättsläge bör sålunda inte ske nu. Det kan förutses att samförstånd ofta kan nås vid en taxeringsrevision, t. ex. i sådana fall som nämns i remissen där det främst gäller att företa begränsade urval. Frågan om skattemyndigheternas befogenheter i denna del bör bli föremål för ytterligare beredning.

Förhållandet mellan *taxeringslagen och datalagen* reser ytterligare frågor av vanskelig natur. De gäller sådana ADB-upptagningar som har karaktär av personregister; andra upptagningar berörs inte i detta sammanhang. Den förra lagrådsremissen, som anslöt nära till RSV:s rapport i denna del, innehöll en bestämmelse om att granskningen inte skulle få avse sådana upptagningar som enligt särskilt beslut med stöd av lag inte får göras tillgängliga i sådan form att de kan uppfattas. Den föreliggande remissen innehåller i stället en bestämmelse, enligt vilken föreskrifter som meddelats enligt 6 § första stycket 5 eller 7 datalagen skall följas också när granskning sker vid taxeringsrevision. Departementschefens skäl i den allmänna motiveringen är som nämnts desamma och innehåller bl. a. ett bemötande av datainspektionens utförliga kritik av RSV:s rapport.

Lagrådet noterar departementschefens nu upprepade uttalanden, att det inte är fråga om att medge att ett granskat personregister samkörs med något annat register eller att uppgifter ur det används för att tillsammans med andra uppgifter skapa ett nytt register. Departementschefen framhål-

ler att han inte avser att föreslå några lindringar i datalagens restriktioner.

Det har just på denna punkt varit förenat med särskilda svårigheter att överblicka det remitterade förslagets innebörd och möjliga konsekvenser. En väsentlig fråga gäller huruvida 7 § datalagen skall iakttas eller inte. Departementschefen anför att han inte anser att granskarens användning av ett register skall vara beroende av hur den skattskyldige får hantera registret med hänsyn till de generella bestämmelserna i 7 § om att personuppgifterna får användas endast i överensstämmelse med registrets ändamål. Ändamålet är ju sällan eller aldrig att registret skall användas för taxeringskontroll. Departementschefen pekar också på att tredje punkten i 7 § innebär att en bestämmelse i lag eller förordning, som i något avseende reglerar användningen av uppgifterna i registret, tar över det ändamål som gäller för detta.

Lagrådet har noterat att USS föreslagit en särskild föreskrift om att den skattskyldige skall vara skyldig att "utan hinder av 7 § datalagen" tillhandahålla de uppgifter som begärs av honom i läsbar form. Mot detta förslag har datainspektionen framfört allvarlig kritik i sitt remissyttrande över USS:s betänkande.

Datainspektionen uttalar först att det är ett rimligt krav att skattemyndigheterna skall kunna få ut uppgifter i läsbar form. De skall inte heller behöva finna sig i "att dränkas i pappershögar" ur vilka de skulle tvingas att manuellt söka fram de uppgifter som behövs. För att uppnå detta behöver emellertid enligt datainspektionen något avsteg inte göras från datalagen.

Mot förslaget att utlämnande skall ske "utan hinder av 7 § datalagen" invänds i remissyttrandet, att därigenom den paragraf, som enligt förarbetena till datalagen anger "en minimistandard för persondataskyddet", sätts ur spel. Datainspektionen anser att ett förslag av så vittgående innebörd kräver en ingående analys av konsekvenserna och en väl underbyggd motivering. I betänkandet finns emellertid enligt datainspektionen "inte en tillstymmelse till analys eller motivering". Det upprepas att "myndigheternas behov av att få ut uppgifter i läsbar och strukturerad form kan tillgodoses utan att 7 § datalagen sätts ur spel".

Som förut framhållits innehåller remissen inte något bemötande av datainspektionens yttrande.

För att nå ökad klarhet har lagrådet berett departementet och datainspektionen tillfälle att ge kompletterande upplysningar. Svenska Arbetsgivarförbundet och Industriförbundet, som inkommit med skrivelser i ärendet, har också fått yttra sig muntligen. Önskvärd klarhet har likväl inte vunnits; från datainspektionen har bl. a. framhållits att det skulle krävas ett par veckor för att få fram en officiell ståndpunkt från verket till det förslag som lagts fram i remissen.

I detta läge anser sig lagrådet inte kunna tillstyrka det remitterade förslaget i föreliggande skick. Hithörande frågor bör överhuvudtaget bli föremål för en förnyad översyn och en mera ingående behandling än de har fått i remissen. Vad lagrådet för närvarande kan tillstyrka är den precisering av handlingsbegreppet, som berörts i det föregående, kompletterad med en bestämmelse som i fråga om personregister garanterar inte bara

iakttagandet av föreskrifter enligt 6 § datalagen utan också att skyddet i 7 § samma lag inte sätts ur spel. Det är möjligt att en vidare bearbetning av denna fråga, med inhämtande av datainspektionens synpunkter, kan ge underlag för längre gående lagstiftningsåtgärder.

57 §

Om lagrådets förslag till ändrad lydelse av 56 § 1 mom. andra stycket antas, bör hänvisningen dit i förevarande paragraf preciseras till att avse den andra meningen i stycket.

Övriga lagförslag

Vad som har anförts i anslutning till 56 § 1 mom. tredje stycket och 2 mom. taxeringslagen har tillämplighet även beträffande lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. I övrigt föranleder förslagen ingen erinran.

Yttrande över förslag till ändringar i reglerna om taxeringsrevision m. m., finansdepartementets dnr 2886/86

Datainspektionen (DI) har genom finansdepartementets remiss den 18 juni 1987 anmodats att yttra sig över förslaget såvitt det berör frågor inom inspektionens verksamhetsområde. DI anför följande.

1 Sammanfattning av DIs synpunkter

DI avstyrker förslaget såvitt avser ADB-frågorna och förordar att dessa blir föremål för utredning och ny behandling. En sådan översyn bör omfatta även andra myndigheters befogenheter i kontroll- och brottsutredande verksamhet med avseende på personregister enligt datalagen.

I avvaktan på en kommande reglering av dessa frågor anser DI att man för skatteområdet bör genomföra en provisorisk lösning i form av en särskild lag.

2 Allmänna synpunkter på förslaget

Datalagen reglerar den registeransvariges skyldigheter vad avser skyddet för den personliga integriteten vid personregistrering. Lagen säger där emot ingenting om hur integritetsskyddet skall tillgodoses när en myndighet med stöd av lag berövar den registeransvarige rådigheten över registret. Det remitterade förslaget syftar bl. a. till att undanröja oklarheten på den punkten såvitt avser skattemyndigheternas befogenheter vid taxerings- och skatterevision.

Enligt DIs mening utgör avsaknaden av en reglering av dessa frågor en allvarlig brist i integritetsskyddet. Bristen gör sig särskilt kännbar på skatteområdet mot bakgrunden av att det årligen genomförs ca 18 000–20 000 taxeringsrevisioner, varav en stor del torde avse ADB-lagrad information.

Det förslag som nu läggs fram för att lösa dessa frågor bygger på riksskatteverkets (RSV) rapport (1984:10) om ADB och företagsgranskning samt utredningens om säkerhetsåtgärder i skatteprocessen (USS) slutbetänkande (SOU 1986:39). Vid remissbehandlingen avstyrkte DI båda förslagen bl. a. med hänsyn till att integritetsfrågorna vid skattemyndigheternas granskning av ADB-register inte hade belysts.

Som DI anförde i sitt remissvar över USS slutbetänkande måste frågan om under vilka förutsättningar skattemyndigheterna skall ha rätt att ta del av ADB-lagrad information och vilka befogenheter de i övrigt skall ha med avseende på sådan information bli föremål för noggranna överväganden. Problemet måste belysas såväl med hänsyn till det fiskala intresset att

myndigheterna till följd av ADB-tekniken inte kommer i ett försämrat utredningsläge som från integritetsskyddets synvinkel. En sådan genomlysning måste ske med beaktande av att ADB-tekniken har skapat en helt ny situation både när det gäller möjligheten att få tillgång till information och i fråga om möjligheten att göra sammanställningar och andra bearbetningar av information. Dessa möjligheter förstärker också i hög grad problemet med s. k. överskottsinformation som kan uppkomma i myndigheternas kontrollverksamhet.

De synpunkter som DI sålunda framfört på behovet av underlag för en lagreglering av dessa frågor har inte beaktats i det nu remitterade förslaget. DI tvingas därför på nytt konstatera att det inte är möjligt att överblicka vilka konsekvenser förslaget kan komma att få för de registrerades personliga integritet eller vilka inskränkningar som skulle behöva göras i de föreslagna befogenheterna för att minska risken för integritetsintrång. Detta medför enligt DIs mening att ett genomförande av förslaget kommer att innebära en överhängande risk för att otillbörligt integritetsintrång skall uppstå. I likhet med lagrådet avstyrker DI att förslaget genomförs såvitt avser ADB-frågorna.

DI vill på nytt understryka behovet av att dessa frågor blir föremål för utredning och behandling i enlighet med vad inspektionen har anfört i sitt remissvar över USS betänkande.

Frågan om vilka befogenheter myndigheterna bör ha med avseende på ADB-lagrad information liksom frågan om hur skyddet för den registrerades personliga integritet skall tillgodoses i sådana sammanhang är emellertid inte begränsad till skatteområdet. De aktualiseras också i annan kontrollverksamhet och i samband med tvångsmedelsanvändning vid förundersökningar i brottmål, t. ex. när det gäller beslag av personregister. Den nu förordade översynen bör således omfatta myndigheternas kontroll- och brottsutredande verksamhet över lag.

3 Remissens förslag till lagteknisk lösning

Enligt nuvarande bestämmelser i taxeringslagen omfattar granskningsrätten vid taxeringsrevision inte bara räkenskapshandlingar utan även korrespondens, protokoll och andra handlingar som rör verksamheten. Däremot finns inga bestämmelser som tar sikte på ADB-upptagningar. I det remitterade förslaget föreslås att taxeringslagen skall ha samma handlingsbegrepp som tryckfrihetsförordningen (TF). Det innebär att med handling jämställs upptagningar som bara kan uppfattas med tekniskt hjälpmedel, t. ex. ADB-upptagningar. Sådana upptagningar kan utgöra personregister enligt datalagen. De kan också utgöra register över t. ex. leverantörer och kunder som är juridiska personer och som därför inte omfattas av datalagens skyddsbestämmelser. De kan även innehålla data som inte är relaterade till någon fysisk eller juridisk person.

I motiven till den föreslagna ändringen sägs (s. 52) att det inte torde råda någon tvekan om att det i taxeringslagens bestämmelser använda uttrycket handling bör ges samma innebörd som det har i TF, där det anges att med

handling förstås framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Vidare sägs att regleringen i TF i det här avseendet har ett syfte som har sin motsvarighet i bestämmelserna om taxeringsrevision, nämligen att det i båda fallen skall vara möjligt att ta del av information oavsett på vilket sätt den är lagrad. Enligt motiven behöver dock bestämmelserna i taxeringslagen förtydligas på denna punkt.

Såvitt framgår av det remitterade förslaget har remissinstanserna inte haft någon erinran mot förslaget i denna del. Förslaget har också godtagits av lagrådet.

DI kan för sin del godta principen att skattemyndigheternas kontrollmöjligheter inte skall vara beroende av på vilket sätt informationen finns lagrad. En motsatt ståndpunkt skulle ju innebära att skattemyndigheterna skulle sakna möjligheter att kontrollera den skattskyldiges bokföring och andra uppgifter i de fall uppgifterna registrerades på ADB-medium. Där emot kan DI varken ställa sig bakom den föreslagna lagtekniska lösningen eller de motiv som anförs till stöd för densamma. Den bestämmelse som åsyftas finns i 2 kap. 3 § TF. Syftet med bestämmelsen är att garantera att allmänhetens rätt till insyn i myndigheternas verksamhet inte inskränks genom att myndigheterna lagrar information på ADB-medium. Därav kan naturligtvis inte dras den slutsatsen att myndigheterna skulle ha motsvarande rätt till insyn i enskildas handlingar. Den föreslagna ändringen ger intryck av att en sådan parallellitet skulle föreligga och bör redan av det skälet inte genomföras. Mot förslaget talar också att data- och offentlighetskommittén (DOK) har fått i uppdrag att se över den ifrågakvarande bestämmelsen i TF.

DI avstyrker således att det i taxeringslagen tas in bestämmelsen som jämför ADB-upptagningar som utgör personregister med handlingar i taxeringslagens mening. I den provisoriska lag som DI förordar bör i stället uttryckligen anges att skattemyndigheterna i samband med taxeringsrevision har rätt att granska ADB-upptagningar som utgör personregister enligt datalagen.

4 DIs förslag till en provisorisk lösning

4.1 En reglering är nödvändig

DI anser att det från integritetssynpunkt inte kan accepteras att man i avvaktan på en kommande reglering – liksom hittills – överlåter åt skattemyndigheterna och de skattskyldiga att själva lösa uppkommande frågor med avseende på granskningen av personregister. DI förordar därför att man redan nu så långt det är möjligt söker lösa dessa frågor provisoriskt.

Det ligger i sakens natur att en sådan reglering inte kan ges den klarhet och fasthet som är önskvärd med hänsyn till frågornas vikt. Enligt DIs mening är dock en reglering som anger efter vilka riktlinjer en avvägning mellan de motstående intressena bör ske att föredra framför det läge som råder nu.

När det gäller huvuddragen i en sådan reglering vill DI anföra följande.

DI anser att bestämmelser som ger skattemyndigheterna rätt att i samband med taxeringsrevisioner granska personregister enligt datalagen bör samlas i en särskild lag. Lagformen bör väljas för att ge riksdagen möjlighet att ta ställning till vad som tills vidare bör gälla på området. Genom att bestämmelserna tas in i en särskild lag understryks regleringens provisoriska karaktär. Som framgår av vad som sägs nedan finns det också lagtekniska skäl som talar emot att sådana bestämmelser tas in i taxeringslagen.

I den provisoriska lagen bör tas in en bestämmelse som ger skattemyndigheterna rätt att granska personregister enligt datalagen. Vidare bör uttryckligen anges att granskningen inte får leda till otillbörligt intrång i registrerads personliga integritet. I lagen bör DI ges befogenhet att inom ramen för tillsynsverksamheten meddela föreskrifter om förfarandet i enlighet med vad som gäller enligt 6 § datalagen i samband med meddelande av tillstånd till inrättande och förande av personregister.

DI tar i det följande upp de viktigaste frågorna som en sådan reglering aktualiserar när det gäller personregister enligt datalagen. Övriga frågor bör kunna lösas under den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet.

4.2 Granskningsrätten i förhållande till 7 § datalagen

Den föreslagna provisoriska regleringen av granskningsrätten torde få betydelse för tillämpningen av 7 § datalagen. Enligt den bestämmelsen får uppgifter till ett personregister inte samlas in, lämnas ut eller användas på annat sätt än i överensstämmelse med registrets ändamål. Regeln är emellertid inte undantagslös. I lag eller annan författning kan föreskrivas att uppgifterna får användas på ett sätt som avviker från registerändamålet. Datalagen begränsar inte möjligheterna att meddela sådana bestämmelser till några särskilda användningsområden. Det finns därför i och för sig inte några hinder mot att i lag eller annan författning besluta om att uppgifter i personregister får användas för skattekontroll. Den lag som DI föreslår och som ger skattemyndigheterna rätt att i samband med revision granska även ADB-upptagningar som utgör personregister får anses ha en sådan innebörd.

4.3 Skyddet för den personliga integriteten

I det remitterade förslaget föreslås bl. a. att taxeringsrevisionen till skillnad mot vad som nu är fallet normalt bara skall få ske hos den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen eller är annan juridisk person än dödsbo. För att åtgärden skall få företas hos annan deklarations- eller uppgiftsskyldig krävs att det föreligger särskilda skäl. Det föreslås vidare att taxeringsrevision skall få företas för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revisionen sker, s. k. generell skattekontroll. Sådan kontroll skall bara få ske hos bokförings-

skyldiga och med dem jämförbara skattskyldiga. Om den hos vilken revisionen skall ske inte är uppgiftsskyldig beträffande de uppgifter som skall inhämtas, skall åtgärden beslutas av RSV eller efter verkets bestämmande av chef för länskattemyndighet. Förslaget har godtagits av lagrådet som särskilt understrukit vikten av att vid en taxeringsrevision bara sådana handlingar blir genomgångna och granskade som har ett typiskt samband med den verksamhet som den skattskyldige bedriver.

Från integritetsskyddssynpunkt är det uppenbart att den granskningsrätt som DI ansett att skattemyndigheterna tills vidare bör ha i fråga om personregister måste begränsas på olika sätt för att det skydd som datalagen är avsedd att ge de registrerade inte skall bli innehållslöst.

Den begränsning som ligger i att granskningsrätten normalt bara kan göras gällande i samband med taxeringsrevisionen hos näringsidkare är inte tillräcklig. Det är inte heller tillfyllest om den – i likhet med vad lagrådet har anfört i fråga om handlingar i allmänhet – begränsas till personregister som har ett typiskt samband med den verksamhet som den skattskyldige bedriver.

Det finns flera skäl som talar för att frågan om begränsning av granskningsrätten löses efter förebild från datalagen.

Enligt 3 § första stycket datalagen skall DI meddela tillstånd till inrättande och förande av personregister när det inte finns anledning anta att det skall uppkomma otillbörligt intrång i registrerads personliga integritet. Vid bedömningen av den frågan skall hänsyn också tas till DIs möjligheter att förebygga riskerna för integritetsintrång genom att meddela föreskrifter enligt 5 och 6 §§.

Enligt DIs mening bör en liknande reglering av granskningsrätten kunna godtas som en provisorisk lösning. DI föreslår som redan nämnts att det i den provisoriska lagen tas in en bestämmelse som uttryckligen anger att granskningen inte får leda till otillbörligt intrång i de registrerades personliga integritet.

En viktig fråga är hur efterlevnaden av en sådan bestämmelse kan övervakas. En möjlighet kunde vara att låta rätten att granska ett personregister bli beroende av tillstånd av DI. En sådan lösning skulle med all sannolikhet innebära en betydande ökning av DIs arbetsbörda till förfång för andra viktiga arbetsuppgifter samtidigt som den skulle komma att försämra effektiviteten i skattemyndigheternas kontrollverksamhet.

DI förordar i stället att efterlevnaden av den föreslagna bestämmelsen får övervakas inom ramen för DIs tillsynsverksamhet. Det kan ske genom att DI i den provisoriska lagen i enlighet med vad som nu gäller enligt 18 § datalagen ges befogenhet att meddela de föreskrifter som behövs för att förebygga att det uppkommer risk för otillbörligt integritetsintrång. DI bör kunna ta fram generella föreskrifter om detta efter samråd med RSV och företrädare för näringslivet. När det gäller särskilt integritetskänsliga revisionsobjekt eller särskilt känsliga personregister bör DI ha möjlighet att meddela föreskrifter i det enskilda fallet.

När det gäller sådana generella skattekontroller som föreslås i 56 § 1 mom. andra stycket taxeringslagen och som skall beslutas av RSV anser DI att inspektionen alltid bör höras innan beslut meddelas i de fall uppgif-

ter skall inhämtas från personregister. En sådan bestämmelse bör tas in i den provisoriska lagen. Generella skattekontroller med inriktning på personregister får anses vara av så känslig karaktär att det i allmänhet finns skäl att meddela särskilda föreskrifter för granskningen inte minst för att förebygga uppkomsten av överskottsinformation.

Från integritetssynpunkt är det viktigt att den registeransvarige har möjlighet att begära att ett personregister eller vissa uppgifter i registret undantas från granskning. I sistnämnda fall kan det bli fråga om att utforma bearbetningen av ett register på ett sådant sätt att de uppgifter som skall undantas inte blir tillgängliga i läsbar form.

DI utgår från att bestämmelserna i bevissäkringslagen om undantagande av bevismedel från granskning är tillämplig även på personregister. Om detta inte skulle vara fallet bör en bestämmelse av sådan innebörd tas in i den provisoriska lagen. Det bör även övervägas om inte DI i vissa fall bör höras innan en framställning om undantagande prövas.

4.5 Granskarens befogenheter

Det kan till en början konstateras att såväl datalagens bestämmelser som de generella eller särskilda föreskrifter som DI kan ha meddelat för det register som skall granskas riktar sig till den registeransvarige. De gäller således inte för den som för skattemyndighetens räkning skall granska registret.

Att det saknas bestämmelser som reglerar granskarens befogenheter innebär enligt DIs uppfattning inte att vilka åtgärder som helst får vidtas med registret. Den motsatta ståndpunkten måste anses vara den principiellt riktiga, nämligen att granskaren endast får vidta sådana åtgärder som har angetts i lag eller annan författning eller i beslut som har meddelats med stöd av författning. En strikt tillämpning av den principen skulle påverka effektiviteten i många myndigheters verksamhet. Likväl framstår en sådan tillämpning som angelägen av hänsyn till skyddet för den personliga integriteten. Det nu sagda understryker enligt DIs mening behovet av att en utredning kommer till stånd i enlighet med vad som tidigare föreslagits.

I det remitterade förslaget föreslås att granskaren skall få rätt att använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagningen. Av motiven framgår att tanken är att granskaren även skall ha rätt att t. ex. använda andra program än de som den granskade använder sig av. Det föreslås också att granskaren inte skall vara bunden av andra föreskrifter som DI kan ha meddelat för registret än föreskrifter om de bearbetningar som får göras med ADB och vilka uppgifter som får göras tillgängliga. Vidare sägs att nuvarande bestämmelser i datalagen inte torde hindra att granskaren tar del av upptagningen i sina tjänstelokaler i stället för hos den granskade.

DI är medveten om att en meningsfull skattekontroll av ADB-lagrade uppgifter många gånger torde förutsätta att granskaren får rätt att använda den skattskyldiges terminaler och att använda egna datorprogram m. m. Det står också klart att föreskrifter som DI meddelat för ett register skulle

kunna utgöra hinder mot granskningen om de skulle gälla även vid taxeringsrevision. DI kan också instämma i vad som sägs i förslaget att det kan vara till fördel för den som är föremål för revision om granskningen får företas i granskarens tjänstelokaler.

En svårighet när det gäller att ta ställning till vilka befogenheter granskarer skall ha är emellertid att såväl innehållet i de personregister som föreslås få bli granskade som utformningen av de ADB-system som kommer att beröras vid skattekontroll skiftar starkt.

Mot bakgrunden av vad som tidigare anförts avstyrker DI att dessa frågor nu blir föremål för en författningsreglering på sätt som föreslagits i det remitterade utkastet. Ett generellt medgivande att vidta så långtgående åtgärder leder nämligen för långt om de inte förenas med kompletterande föreskrifter. I avvaktan på resultatet av den utredning som DI anser bör komma till stånd bör granskarens befogenheter regleras genom föreskrifter som meddelas av DI. Föreskriftsrätten bör omfatta samtliga förhållanden som anges i 6 § första stycket punkterna 2–10 datalagen.

5 Avslutande synpunkter

De synpunkter som DI har redovisat beträffande taxeringsrevisioner enligt taxeringslagen avser även skatterrevisioner enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Utkast till en provisorisk lag i ämnet bifogas.

Avslutningsvis bör framhållas att de synpunkter DI nu framfört i fråga om behovet av skydd för personuppgifter i samband med myndigheters kontrollverksamhet och användning av tvångsmedel också gör sig gällande beträffande företagsuppgifter.

Detta yttrande har beslutats av datainspektionens styrelse som därvid utgjorts av undertecknad Mats Börjesson, ordförande samt ledamöterna Birgitta Frejhagen, Kerstin Gustafsson och Åke Polstam samt ersättarna för frånvarande ledamöter Lisbet Calner, Berit Lunning och Lennart Nordström. Föredragande har varit byråchefen Ulf G. Berg.

Ledamoten Gunnar Hökmark och ersättaren Allan Ekström är skiljaktiga, se bilaga 2.

Mats Börjesson

Ulf G. Berg

Lag

om granskning av personregister enligt datalagen (1973:289)
m. m. vid taxeringsrevision och skatterevision

Härigenom föreskrivs följande.

1 § För det ändamål som anges i 56 § 1 mom. första och andra styckena taxeringslagen (1956:623) samt 3 kap. 7 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisreglering får i samband med taxeringsrevision eller skatterevision granskning ske av personregister enligt datalagen (1973:289) enligt bestämmelserna i denna lag.

2 § Granskning av personregister får inte leda till otillbörligt intrång i registrerads personliga integritet.

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

Den som verkställer revisionen skall lämna datainspektionen de uppgifter rörande den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.

4 § Datainspektionen får i fråga om granskningen, i den mån det behövs för att förebygga risk för otillbörligt intrång i personlig integritet, meddela generella föreskrifter eller föreskrifter för särskilda fall om

1. utförandet av den automatiska databehandlingen,
2. den tekniska utrustningen,
3. de bearbetningar av personuppgifterna i registret som får göras med automatisk databehandling,
4. underrättelse till berörda personer,
5. de personuppgifter som får göras tillgängliga,
6. utlämnande och annan användning av personuppgift,
7. bevarande och gallring av personuppgifter,
8. kontroll och säkerhet.

5 § 14 § datalagen (1973:289) tillämpas i fråga om de granskade upptagningarna.

6 § Innan beslut meddelas om taxeringsrevision i fall som avses i 57 § första stycket första meningen taxeringslagen skall datainspektionen höras, om revisionen omfattar insamling av uppgifter i personregister enligt datalagen.

7 § Den som har beslutat om revisionen och den hos vilken revisionen sker får överklaga datainspektionens beslut som meddelats för särskilt fall hos regeringen. Även justiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

Denna förordning träder i kraft den

På regeringens vägnar

Reservation

Datainspektionens styrelse avstyrker i sitt yttrande regeringens förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623). Det finns enligt vår mening goda skäl för detta. Regeringsförslaget är uppscendeväckande i sin nonchalans av den enskildes integritet och rättssäkerhet. Det är också ytterligt anmärkningsvärt att regeringen genom sitt förslag synes vilja spegelvända offentlighetsprincipen – som är tillkommen för att garantera medborgarna största möjliga insyn i det offentliga beslutsfattandet – till att gälla den offentliga maktens insyn i den enskildes handlingar. Vi instämmer bl. a. av dessa skäl i datainspektionens avstyrkande.

Vi kan däremot inte instämma i datainspektionens förslag till en provisorisk laglösning. Vi anser självfallet att taxeringsrevision skall kunna ske även avseende ADB-baserade handlingar. Det faktum att läget vad gäller taxeringsmyndigheternas möjlighet att idag revidera ADB-lagrat material är oklart får inte leda till att man genom en provisorisk laglösning gör avkall på den enskildes rättssäkerhet.

Provisorisk lagstiftning – utan tillräckligt utredningsunderlag – bör inte få förekomma. Detta gäller inte minst i de fall när fråga är om en myndighet skall ges en betydande rätt till kontroll och insyn i medborgarnas liv genom tvångsmässigt inkrävande av uppgifter från den enskildes privatliv och näringsverksamhet.

Majoriteten i datainspektionens styrelse konstaterar också i sitt yttrande att "det inte är möjligt att överblicka vilka konsekvenser förslaget kan komma att få för de registrerades personliga integritet eller vilka inskränkningar som skulle behöva göras i de föreslagna befogenheterna för att minska risken för integritetsintrång. Detta medför enligt DI:s mening att ett genomförande av förslaget kommer att innebära en överhängande risk för att otillbörligt integritetsintrång skall uppstå".

Med anledning av detta understryker datainspektionens styrelse vikten av att dessa frågor blir föremål för utredning och behandling i enlighet med vad inspektionen tidigare anfört.

Vi menar att detta konstaterande i sig är ett avgörande argument mot majoritetens förslag till en provisorisk laglösning. Enligt vår mening finns det inte utan närmare utredning och analys – som kan ligga till grund för att lagförslag – någon möjlighet för datainspektionen att på ett tillfredsställande sätt skydda den enskildes integritet och rättssäkerhet.

Den oklarhet som datainspektionen konstaterar finns vad gäller riskerna för otillbörliga intrång i den enskildes integritet beskär nämligen inte bara regeringens möjligheter att framlägga acceptabla lagförslag utan också DIs möjligheter att utfärda relevanta föreskrifter till den enskildes skydd.

Frågan om vilken rätt en myndighet skall ha när det gäller kontroll av den enskilde medborgaren måste lösas genom en lagstiftning som klart formulerar myndighetens rättigheter och skyldigheter tillsammans med det skydd och den rätt som den enskilde har gentemot myndigheten.

Vi reserverar oss med anledning av ovanstående mot förslaget om en provisorisk laglösning och menar att en ändring av taxeringslagen i de

delar som Datainspektionen har haft att yttra sig över får anstå tills utredningsmaterial finns tillgängligt som möjliggör ett lagförslag som gör anspråk på att vara något annat än ett provisorium.

Gunnar Hökmark
Allan Ekström

De till lagrådet remitterade lagförslagen enligt beslut vid regeringssammanträde 1987-10-22

1 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs att 56 § 1, 2 och 4 mom. taxeringslagen (1956: 623)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

56 §

*1 mom.*² För kontroll av att deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag riktigt och fullständigt fullgjorts eller för att eljest bereda beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering må *taxeringsrevision* äga rum hos envar deklarations- eller uppgiftsskyldig, dock att sådan revision ej må äga rum hos myndighet eller annat organ, som avses i 46 § första stycket.

Taxeringsrevision må jämväl verkställas hos den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet, att uppgifter av betydelse för taxeringskontrollen kunna hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som föras vid verksamhetens bedrivande.

Vid taxeringsrevision må granskning ske av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifikationer ävensom av korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande 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 skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976: 125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) må även verkställas kassainventering och granskning av varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

*2 mom.*³ 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, att lämna tillträde till de lokaler, som användas i hans verksamhet, samt att lämna nödigt biträde för granskning av handlingar och varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och kassainventering.

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

² Senaste lydelse 1979: 143.

³ Senaste lydelse 1975: 1030.

4 mom.⁴ Den som verkställer taxeringsrevision må taga del av handlingar av betydelse för revisionen utan hinder av att den, hos vilken revisionen sker, har att iakttaga tystnad om deras innehåll. Är handlingens innehåll av beskaffenhet som nu sagts eller anser den, hos vilken revisionen sker, att särskilda omständigheter eljest kunna åberopas för att handlingens innehåll ej kommer till annans kännedom, må dock länsrätten, på framställning av den hos vilken revisionen sker, när synnerliga skäl föranleda därtill, besluta att handlingen skall undantagas från revisionen.

Mot länsrättens beslut må talan ej föras.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1988.

Den som verkställer taxeringsrevision skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning för automatisk databehandling eller annan handling, som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel.

4 mom. Den som verkställer taxeringsrevision 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. Länsrätten får dock, på framställning av den hos vilken revisionen sker, 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.

Om handlingen utgörs av sådan upptagning som avses i 1 mom. fjärde stycket får rätten besluta om sådana begränsningar av rätten att använda dennes tekniska hjälpmedel för att ta del av upptagningar för automatisk databehandling som behövs för att handlingar som enligt första stycket hör undantas från granskning inte skall bli tillgängliga för den som verkställer revisionen.

Länsrättens beslut får ej överklagas.

⁴ Senaste lydelse 1979: 175.

Lag om ändring i lagen (1984: 151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 11, 12 och 14 §§ lagen (1984: 151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Vid skatterevision får granskning ske av räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör verksamheten. Även handlingar som hör till den löpande redovisningsperioden får granskas. 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 räknarapparat, mätapparat och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparat och mätapparat.

Beskattningsmyndigheten får besluta att kassainventering får göras vid revisionen.

Den hos vilken revisionen sker är skyldig att utan dröjsmål tillhandahålla de handlingar som skall granskas och lämna tillträde till *de* lokaler, upplagsplatser och andra utrymmen som 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.

*Föreslagen lydelse*3 kap.
11 §

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 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 räknarapparat, mätapparat och tillverkningsprocesser. Han får också prova särskild räknarapparat och mätapparat.

12 §

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 beredas tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning för automatisk databehandling eller annan handling, som kan uppfattas med sådant hjälpmedel.

14 §

Den som verkställer skatterevisjonen 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.

Om handlingen utgörs av sådan upptagning som avses i 11 § tredje meningen får rätten besluta om sådana begränsningar av rätten att använda dennes tekniska hjälpmedel för att ta del av upptagningar för automatisk databehandling 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 första stycket prövas av länsrätten i det län där den, hos vilken revisionen sker, är bosatt.

Framställning som avses i denna paragraf prövas av länsrätten i det län där den, hos vilken revisionen sker, är bosatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1988.

Lag om viss automatisk databehandling vid taxerings- och skatterevision, m. m.

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag gäller vid myndighets kontrollverksamhet avseende skatter och socialavgifter om kontrollen sker i form av revision och innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973: 289).

2 § Granskning av personregister får inte leda till otillbörligt intrång i registrerads personliga integritet.

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

Den som verkställer revisionen skall lämna datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.

4 § Datainspektionen får i fråga om granskningen, i den mån det behövs för att förebygga risk för otillbörligt intrång i personlig integritet, besluta föreskrifter i särskilda fall om

1. utförande av den automatiska databehandlingen,
2. den tekniska utrustningen,
3. de bearbetningar av personuppgifterna i registret som får göras med automatisk databehandling,
4. de personuppgifter som får göras tillgängliga,
5. utlämnande och annan användning av personuppgift,
6. bevarande och gallring av personuppgifter,
7. kontroll och säkerhet.

5 § I fråga om de granskade upptagningarna tillämpas 14 § datalagen (1973: 289).

6 § Innan beslut meddelas om en sådan taxeringsrevision som företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revisionen sker skall datainspektionen höras, om revisionen kan antas omfatta insamling av uppgifter i personregister enligt datalagen.

7 § Den som har beslutat om revisionen och den hos vilken revisionen sker får överklaga datainspektionens beslut enligt denna lag hos regeringen. Även justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

8 § Regeringen eller efter regeringens bemyndigande datainspektionen får meddela de ytterligare föreskrifter för verksamheten som behövs för att förebygga otillbörligt intrång i personlig integritet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1988.

Lagrådet

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1987-11-11

Närvarande: f. d. regeringsrådet Wieslander, regeringsrådet Wadell, justitierådet Magnusson.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 22 oktober 1987 har regeringen på hemställan av statsrådet Bengt K. Å. Johansson beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623), m. m.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsrådet Kent Sundqvist.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Förslagen till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623) och lag om viss automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m. m.

Redan i lagrådsremissen den 12 mars 1987 föreslogs att 56 § 1 mom. *taxeringslagen* skulle kompletteras med en bestämmelse som medförde att taxeringslagens handlingsbegrepp blev detsamma som i tryckfrihetsförordningen. I sitt yttrande över remissen godtog lagrådet detta förslag. Lagrådet framhöll härvid som en riktig princip att skattemyndigheternas tillgång till information inte skall vara beroende av det sätt på vilket informationen har blivit lagrad.

De synpunkter som lagrådet på denna punkt förde fram är alltså bärande. Som har anförts i det nu aktuella remissprotokollet kan det inte med hänsyn till de olika syften som ligger bakom tryckfrihetsförordningen respektive taxeringslagen anses olämpligt att definiera begreppet handling på ett enhetligt sätt i dessa bägge författningar. Handlingsbegreppet måste också utformas så att det täcker såväl personuppgifter som uppgifter av annat slag.

På grund av det sagda tillstyrker lagrådet den föreslagna bestämmelsen i 56 § 1 mom. fjärde stycket.

Frågan om tillvägagångssättet vid skattemyndigheternas granskning av ADB-baserade räkenskaper har tagits upp både i det betänkande från USS som ligger till grund för lagrådsremissen och i en rapport från riksskatteverket. USS har för sin del inte ansett det lämpligt att ge skattemyndigheterna rätt att själva ta fram datalagrade uppgifter genom att använda den enskildes tekniska hjälpmedel. Förslaget från riksskatteverket innebär å andra sidan inte bara att skattemyndigheterna skall få använda tekniska hjälpmedel utan ställer också krav på att bokföringsskyldiga som använder ADB i sin verksamhet skall ordna denna med beaktande av sina skyldigheter vid en taxeringsrevision.

Lagrådet delar föredragande statsrådets uppfattning att USS' förslag

innebär alltför stora begränsningar av skattemyndigheternas kontrollmöjligheter. Ett tillfredsställande skydd mot röjande av ömtåliga uppgifter torde kunna uppnås även om skattemyndigheterna får använda tekniska hjälpmedel. Lagrådet återkommer till detta i det följande.

Vad som nu har sagts innebär att lagrådet tillstyrker förslaget om ett nytt tredje stycke i 56 § 2 mom. *taxeringslagen* av den innebörden att den som verkställer taxeringsrevision skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagningar som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel. Bestämmelsen gör det möjligt för granskaren att använda sådana tekniska hjälpmedel som finns hos den som skall granskas. Som har påpekats i remissprotokollet blir det härvid fråga om inte bara den rent tekniska utrustningen utan också därmed sammanhängande material, t. ex. dataprogram och beskrivningar av ADB-systemet.

För att den granskades verksamhet skall störas så litet som möjligt av revisionen torde det emellertid ofta vara lämpligt att granskaren tar med sig magnetband och liknande informationsbärare till de egna lokalerna. Detta förutsätter givetvis att det där finns ADB-resurser som möjliggör en tillfredsställande granskning. Ett sådant tillvägagångssätt kan ske med stöd av dels reglerna i 56 § 2 mom., däribland det nu berörda tredje stycket, dels reglerna i 3 mom. om var en taxeringsrevision får verkställas.

Att, som följer av riksskatteverkets förslag, varje bokföringsskyldig skall ordna sin ADB-baserade bokföring på ett sätt som underlättar granskningen vid en taxeringsrevision torde i princip ligga i den bokföringsskyldiges eget intresse. På det sättet blir det lättare att skilja ut sådana upptagningar som bör undantas från granskning med hänsyn bl. a. till den granskades och andras personliga integritet och till intresset av att affärshemligheter skyddas. Riksskatteverkets förslag överensstämmer emellertid till stor del med vad som redan i dag gäller enligt bokföringslagstiftningen. All redovisning, oavsett om den hanteras på traditionellt sätt eller med hjälp av ADB, skall vara ordnad på ett sådant sätt att verksamheten kan kontrolleras av utomstående. Hithörande frågor har också tagits upp i anvisningar från bokföringsnämnden, och nämnden torde vara oförhindrad att vid behov meddela ytterligare anvisningar i ämnet.

Med hänsyn bl. a. till vad som nu har anförts har lagrådet förståelse för att riksskatteverkets förslag, såvitt det gäller ordnande av bokföring, inte nu läggs till grund för lagstiftning.

Lagrrådet övergår härefter till att behandla frågan om hur ett tillfredsställande skydd för sådana ömtåliga uppgifter som nyss angivits skall kunna åstadkommas. Det förtjänar understrykas att det inte bara är fråga om uppgifter om personliga förhållanden utan även om uppgifter av ekonomisk natur. Enligt vad lagrådet inhämtat lagras ofta i en och samma databas information av allehanda slag på ett sätt som saknar motsvarighet i fråga om handlingar i läsbar form. Lagringen kan omfatta affärshemligheter o. d. som inte har någon direkt betydelse för en taxeringsrevision. Exempel härpå kan vara receiptsamlingar i en livsmedelsindustri, formler i en läkemedelsindustri, konstruktionsbeskrivningar, patenthandlingar m. m.

Redan i dag finns i 56 § 4 mom. *taxeringslagen* en regel som möjliggör för länsrätten att, på framställning av den granskade, besluta att en handling skall undantas från revision. Genom att *taxeringslagens* handlingsbegrepp utvidgas till att avse även ADB-upptagningar kommer länsrättens befogenhet att avse även sådana upptagningar. Lagrådet har inte någon invändning mot en sådan ordning. Det är att märka att länsrättens möjligheter att undanta vissa handlingar gäller oavsett om handlingen innehåller uppgifter av personligt eller ekonomiskt slag.

I lagrådsremissen har föreslagits att 56 § 4 mom. *taxeringslagen* skall förses med ett nytt stycke där det sägs att länsrätten skall kunna besluta om begränsningar av rätten att använda tekniska hjälpmedel, om det behövs för att sådana handlingar som bör undantas från granskning inte skall bli tillgängliga för den som verkställer revisionen. Enligt lagrådets mening kan denna bestämmelse undvaras. Även utan en uttrycklig regel torde det stå klart att, om länsrätten har beslutat att vissa uppgifter skall undantas från granskning, den som har hand om granskningen inte får använda tekniska hjälpmedel på ett sådant sätt att han får del av uppgifterna.

Lagrådet avstyrker således att den nu berörda bestämmelsen införs.

För att skyddet för ömtålig information vid en *taxeringsrevision* skall förbättras ytterligare har i remissen föreslagits att, vid sidan av länsrätten, datainspektionen skall medverka. Redan med stöd av den gällande *datalagen* har datainspektionen möjligheter att ingripa för att motverka otillbörligt intrång i personlig integritet. Remissförslaget innebär att datainspektionens uppgifter preciseras och byggs ut. Bestämmelser härom föreslås bli intagna i den särskilda *lagen om viss automatisk databehandling vid taxerings- och skatterevision, m. m.* Lagen överensstämmer i stor utsträckning med ett förslag som har utarbetats av inspektionen själv.

Lagrådet anser det betydelsefullt att datainspektionen kan medverka till att ömtåliga uppgifter skyddas i samband med *taxeringsrevisioner*. För en sådan ordning talar bl. a. inspektionens erfarenhet och kompetens beträffande datatekniska frågor, inte minst när det gäller säkerheten. Datainspektionen har också stor vana vid att meddela föreskrifter och rekommendationer som är ägnade att motverka otillbörligt röjande av information.

Lagrådet har inte någon erinran mot att bestämmelser om datainspektionens medverkan tas in i en särskild lag. Lagrådet kan också till stor del tillstyrka bestämmelserna i lagen.

I lagens 5 § har tagits in en bestämmelse om att 14 § *datalagen*, där det sägs att upptagningar i vissa fall skall ges läsbar form, skall tillämpas i fråga om sådana upptagningar som avses med den särskilda lagen. Den nämnda paragrafen i *datalagen* har emellertid en sådan generell utformning att den täcker även dessa upptagningar, utan att detta behöver särskilt anges. Lagrådet avstyrker därför den föreslagna 5 §.

Även bestämmelsen i lagens 8 § om att regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, datainspektionen får meddela ytterligare föreskrifter reser vissa invändningar. De föreskrifter som det kan bli fråga om torde vara sådana som kan meddelas utan bemyndigande i lag. Det får också

anses mindre lämpligt att, på det sätt som skett, binda regeringens delegationsmöjligheter. På grund härav avstyrker lagrådet den föreslagna 8 §.

En nackdel med den föreslagna lagen om datainspektionens medverkan är att den endast avser personuppgifter. I och för sig är det förklarligt att lagen har getts en sådan avgränsning med hänsyn till att datainspektionens uppgifter enligt datalagen endast gäller sådana ADB-register som är att anse som personregister. Som lagrådet redan tidigare har understrukit är det emellertid angeläget att vid en taxeringsrevision åstadkomma ett gott skydd för uppgifter av både personlig och ekonomisk natur. Lagrådet ifrågasätter därför om inte den föreslagna lagens tillämpningsområde bör vidgas så att den tar sikte på granskning av all slags ADB-lagrad information. Lagens syfte skulle därmed bli att motverka att den granskning som sker vid en taxeringsrevision leder till otillbörligt intrång i den granskades eller någon annans personliga eller ekonomiska förhållanden.

Att datainspektionen på detta sätt ges nya uppgifter, vid sidan av sina nuvarande uppgifter att motverka intrång i personlig integritet, kan göra det nödvändigt att vidta vissa resursförstärkningar hos myndigheten. Den tillsyns- och kontrollverksamhet som datainspektionen skulle få utöva i avsikt att, inom det speciella och begränsade område som taxeringsrevisionen utgör, även skydda ADB-registrerade affärshemligheter o. d. torde emellertid i praktiken inte skilja sig så mycket från den verksamhet som i dag sker när det gäller personregister. Bl. a. torde de föreskrifter och rekommendationer i tekniska frågor som kan behöva meddelas i stor utsträckning vara desamma, oavsett dataregistrets natur.

Vad som nu har sagts talar för att de resursförstärkningar som skulle behöva vidtas blir begränsade. Den diskuterade lösningen blir också ett led i det provisorium som hela förslaget anges vara. Man binder sig sålunda inte slutligt för i vilken omfattning datainspektionen skall medverka på det aktuella området.

Med hänsyn till det anförda och till angelägenheten av att åstadkomma ett gott skydd för alla slags omtåliga uppgifter föreslår lagrådet att tillämpningsområdet för den aktuella lagen vidgas i enlighet med vad som nu har diskuterats.

Lagen kan i så fall lämpligen få följande lydelse:

Lag om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m. m.

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter som innefattar automatisk databehandling.

2 § Granskning får inte leda till otillbörligt intrång i den granskades eller annans personliga eller ekonomiska förhållanden.

3 § Datainspektionen utövar tillsyn över att granskning som sker med hjälp av automatisk databehandling inte medför sådant intrång som avses i 2 §. Härvid tillämpas 15 § andra stycket och 16 § datalagen (1973:289).

Den som verkställer revisionen skall lämna datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.

4 § Datainspektionen får i ärende enligt denna lag meddela föreskrifter om

1. utförande av den automatiska databehandlingen,
2. den tekniska utrustningen,
3. de bearbetningar av registrerade uppgifter som får göras med automatisk databehandling,
4. de uppgifter som får göras tillgängliga,
5. utlämnande och annan användning av uppgifter,
6. bevarande och gallring av uppgifter,
7. kontroll och säkerhet.

5 § Innan beslut meddelas om en sådan revision som företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revisionen sker skall datainspektionen höras.

6 § Den som har beslutat om revisionen och den hos vilken revisionen sker får överklaga datainspektionens beslut enligt denna lag hos regeringen. Även justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

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

Vad lagrådet tidigare anfört om taxeringsrevision gäller också beträffande skatterevision enligt denna lag.

I enlighet med vad lagrådet föreslagit beträffande det nya stycket i 56 § 4 mom. taxeringslagen bör det nya stycket i 14 § utgå. Till följd härav behöver det nuvarande andra stycket inte ändras.

Innehållsförteckning

Prop. 1987/88: 65

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Propositionens lagförslag	2
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde 1987-11-12	12
1 Inledning	12
2 Nuvarande kontrollmöjligheter	14
3 Utredningsförslag om ändrad kontrollagstiftning m. m.	20
3.1 Uppdraget till USS	20
3.2 Förslaget från USS	21
3.3 Remissinstansernas allmänna inställning till förslaget från USS	24
3.4 Vissa framställningar angående kontrollagstiftningen	26
4 Överväganden och förslag	26
4.1 Allmänna utgångspunkter	26
4.2 Kontrollagstiftningens allmänna uppbyggnad	30
4.3 Skattkontrollen av näringsidkare	34
4.4 Allmänt om ADB-upptagningar	43
4.5 Granskningen av ADB-upptagningar	46
4.6 Bevisäkringslagen	66
4.6.1 Bakgrund	66
4.6.2 Allmänna överväganden	68
4.6.3 Proportionalitetsregel	70
4.6.4 Förstärkt skydd mot eftersökning i bostad	72
4.6.5 Undantagande av bevismedel från granskning	74
5 Upprättade lagförslag	75
6 Författningskommentarer	75
7 Hemställan	83
8 Beslut	83
Bilaga 1 Sammanfattning av betänkandet SOU 1986: 39	84
Bilaga 2 Lagförslagen i betänkandet SOU 1986: 39	90
Bilaga 3 Förteckning över remissinstanserna (SOU 1986: 39)	99
Bilaga 4 Sammanfattning av rapporten RSV Rapport 1984: 10	100
Bilaga 5 Lagförslagen i rapporten RSV Rapport 1984: 10	102
Bilaga 6 Förteckning över remissinstanserna (RSV Rapport 1984: 10)	109
Bilaga 7 De till lagrådet remitterade lagförslagen enligt beslut vid regeringssammanträde 1987-03-12	110
Bilaga 8 Utdrag ur lagrådets protokoll 1987-04-07	119
Bilaga 9 Datainspektionens yttrande över förslagen i lagrådsremissen 1987-03-12	126
Bilaga 10 De till lagrådet remitterade lagförslagen enligt beslut vid regeringssammanträde 1987-10-22	136
Bilaga 11 Utdrag ur lagrådets protokoll 1987-11-11	141