

# Skatteverkets kommunikationsskyldighet och bevisrätten – några reflektioner ur ett rättssäkerhetsperspektiv\*

CAROLINE NORDKLINT\*\*

## 1. Inledning

Skatteverkets kommunikationsskyldighet är en grundläggande funktion för skatteutredningen. I korthet innebär skyldigheten att den skattskyldige ska få information om allt relevant material i ärendet och också ges en rätt att bemöta uppgifterna innan Skatteverket fattar beslut.<sup>1</sup> Kommunikationsskyldigheten anses på så sätt bl.a. bidra till materiellt riktiga beslut och säkerställa att ingen skattskyldig ska dömas ohörd.<sup>2</sup> Även om kommunikationsskyldigheten är omfattande, så gäller den inte samtliga uppgifter i ett skatteärende.<sup>3</sup> Vissa uppgifter behöver alltså Skatteverket inte informera den skattskyldige om.

Om ärendet når domstol förekommer det att Skatteverket åberopar bevisning som avser uppgifter som inte kommunicerats med den skattskyldige under myndighetens handläggning av ärendet.<sup>4</sup> I Sverige gäller principen om fri bevisföring, vilket kortfattat innebär att alla bevismedel som utgångspunkt är tillåtna.<sup>5</sup> Skatteprocessen är därtill inte särskilt reglerad när det handlar om

\* Har tidigare publicerats i Svensk skattetidning nr 4/2022.

\*\* Tack till Stiftelsen TOR/Skattenytt som givit mig ekonomiska förutsättningar att skriva artikeln.

<sup>1</sup> Se 40 kap. 2–3 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

<sup>2</sup> Se bl.a. prop. 2010/11:165 s. 411 och von Essen, Ulrik, Skatteverkets kommunikationsplikt inför omprövningsbeslut, Skattenytt 2016 s. 254 (cit. von Essen, SN 2016).

<sup>3</sup> Se t.ex. HFD 2019 ref. 51.

<sup>4</sup> Se t.ex. Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 10938–20, dom meddelad 2021-06-29. Jfr även Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3774-20, dom meddelad 2021-04-14.

<sup>5</sup> Se Ekelöf, Per Olof m.fl., Rättegång H.4, 7 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2009, s. 35 (cit. Ekelöf, Rättegång 4).

att tillföra nytt processmaterial och bevisning i domstol.<sup>6</sup> Att åberopa bevisning på detta sätt och tillföra ärendet nytt processmaterial under domstolsprocessen är därför som utgångspunkt accepterat.

En konsekvens av att kommunikationsskyldigheten är begränsad och bevisföringen fri, är att Skatteverkets bevisning därmed kan bestå av uppgifter som verket känt till under ärendehandläggningen men som den skattskyldige får del av först i domstol. I dessa situationer kan det ifrågasättas om processuella grundläggande principer och rättssäkerhetskrav iaktas i tillräcklig utsträckning. Ges en skattskyldig tillräckliga förutsättningar att utforma sin talan och åberopa relevant bevisning under sådana förhållanden? Om det dessutom varit tveksamt huruvida en uppgift ska kommuniceras eller inte blir det relevant att undersöka om kommunikationsskyldighetens omfattning ska påverkas av de processuella och bevisrättsliga förutsättningarna. Samspekar reglerna med varandra och garanteras rättssäkerheten härigenom?

I denna artikel diskuteras därför omfattningen av Skatteverkets kommunikationsskyldighet samt om, och i så fall hur, tillämpningen påverkas av bevisrätten. Artikeln är disponerad så att allmänna utgångspunkter för kommunikationsskyldigheten presenteras i avsnitt 2 för att i avsnitt 3 undersöka Skatteverkets kommunikationsskyldighet närmare. Kommunikationskyldigheten omfattar inte alla uppgifter i ett ärende och därför diskuteras i avsnitt 4 vilka uppgifter som ska kommuniceras respektive vilka uppgifter som är undantagna från kommunikationsskyldigheten. I avsnitt 5 undersöks därefter tidpunkten för kommunikation och i avsnitt 6 diskuteras vilka rättsverkningar som inträder om Skatteverket brister i kommunikationsskyldigheten. För att bedöma om kommunikationsskyldighetens omfattning ska påverkas av de processuella och bevisrättsliga förutsättningarna, analyseras i avsnitt 7 kommunikationsskyldigheten i förhållande till bevisrätten. Analysen sker särskilt i relation till principen om fri bevisföring eftersom uppgifter som inte kommuniceras kan komma att användas i verkets bevisföring. Artikeln avslutas med några sammanfattande kommentarer i avsnitt 8.

<sup>6</sup> Se t.ex. von Essen, Ulrik, Förvaltningsprocesslagen m.m. (1 dec. 2021, JUNO), Förvaltningsprocessens karaktär.

## 2. Utgångspunkter för myndigheters kommunikationsskyldighet

Det är en allmän förvaltningsrättslig princip att en myndighet, och i förekommande fall Skatteverket, inte får avgöra ett ärende utan att den som är part har informerats om allt material av betydelse för beslutet och fått tillfälle att yttra sig över detta material.<sup>7</sup> Principen följer dels av 25 § förvaltningslagen (2017:900), FL, dels av 40 kap. 2–3 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och brukar benämnas för myndighetens (eller Skatteverkets) *kommunikationsskyldighet*.<sup>8</sup>

Förvaltningsförfarandet kännetecknas av skriftlighet. Kommunikationskyldigheten säkerställer att den enskilde både får del av det material som finns i ärendet och möjlighet att bemöta och lämna synpunkter på detta. Kommunikationen framhålls därför ofta som det viktigaste momentet i den skriftliga ärendehandläggningen.<sup>9</sup> Även om kommunikationsskyldigheten främst är betydelsefull inför ett slutligt beslut, följer av praxis att kommunikationsskyldigheten ska iaktas även inför ett delbeslut eller annat beslut under handläggningen som har stor praktisk eller ekonomisk betydelse för den enskilde.<sup>10</sup> Ett exempel på detta är interimistiska beslut.

Förvaltningsförfarandet präglas dessutom av krav på rättssäkerhet. Det framgår av bl.a. 9 § FL där det regleras att ett ärende ska handläggas så enkelt, snabbt och kostnadseffektivt som möjligt utan att rättssäkerheten eftersätts. Bestämmelsen om kommunikationsskyldighet ger den enskilde möjlighet att yttra sig över myndighetens underlag i ärendet, vilket kan medföra att ärendet behöver kompletteras. Det bidrar till materiellt riktiga beslut och onödiga omprövningar kan därmed undvikas.<sup>11</sup> På så sätt kommer även den grundläggande rättssäkerhetsprincipen att ingen ska dömas ohörd till

<sup>7</sup> Se bl.a. HFD 2019 ref. 51 p. 16.

<sup>8</sup> Enligt 4 § FL är FL subsidiär till SFL. Bestämmelserna om kommunikationsskyldighet i FL och SFL har varit föremål för olika lagändringar. Den senaste förändringen skedde i och med reformen av 2017 års förvaltningslag. Som framgår av denna artikel kan det diskuteras om det uppstått en diskrepans mellan bestämmelserna i FL och SFL och om den allmänna kommunikationsskyldigheten enligt FL är mer omfattande än den som följer av SFL. I artikeln behandlas därför delvis FL:s bestämmelse om myndigheters kommunikationsskyldighet.

<sup>9</sup> Se von Essen, Ulrik, m.fl., *Förvaltningsrättens grunder*, 4 uppl., Stockholm, 2020, s. 174 (cit. von Essen, *Förvaltningsrättens grunder*).

<sup>10</sup> Se RÅ 1991 ref. 109 och HFD 2019 ref. 51 p. 16.

<sup>11</sup> Se HFD 2019 ref. 51 p. 19. Se även von Essen, SN 2016 s. 254 och von Essen, Ulrik, *Förvaltningsprocesslagen m.m.* (1 dec. 2021, JUNO), kommentaren till 10 §.

uttryck.<sup>12</sup> Så som uttrycks i motiven till bestämmelsen i 25 § FL ska en part inte själv behöva vara aktiv för att undvika att myndigheten fattar beslut på ett underlag som denne inte har känt till och kunnat bemöta.<sup>13</sup> Detta ökar förutsebarheten och transparensen i förfarandet.

Kommunikationsskyldigheten har därmed en viktig funktion som utredningsmedel, eftersom den säkerställer ett fortlöpande utbyte av information och argument mellan de medverkande i ärendet.<sup>14</sup> Följaktligen bidrar kommunikationsskyldigheten till att förvaltningslagens övergripande ändamål att värna enskildas rättssäkerhet och underlätta snabba avgöranden upprätthålls.<sup>15</sup>

Denna artikel berör främst Skatteverkets kommunikationsskyldighet. Det kan emellertid framhållas att kommunikationsskyldigheten också gäller när ärendet når domstol.<sup>16</sup> Som von Essen uttrycker det, syftar kommunikationen i domstol till att säkerställa att alla parter har full kännedom om allt material och därmed lika goda möjligheter att argumentera och åberopa bevisning i processen.<sup>17</sup> Grundtanken är enligt honom densamma redan på myndighetsnivå.

### 3. Innebörden av Skatteverkets kommunikationsskyldighet

I 40 kap. 2–3 §§ SFL regleras särskilt Skatteverkets kommunikationsskyldighet där det i 2 § stadgas att *ett ärende inte får avgöras till nackdel för den som ärendet gäller utan att denne har fått tillfälle att yttra sig i ärendet*. Om det är uppenbart obehövt, behöver den som ärendet gäller dock inte ges tillfälle att yttra sig. Bestämmelsen i 2 § blir tillämplig när Skatteverket avser att avvika från den skattskyldiges uppgifter, skönsbeskatta den skattskyldige i avsaknad av deklARATION, ompröva tidigare beslut till nackdel för den skatt-

<sup>12</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 154 och Persson, Vilhelm, Obehövt kommunikation och beslutsmotivering, Förvaltningsrättslig tidskrift 2018 s. 499 (cit. Persson, FT 2018). Kommunikationsskyldigheten kan även sägas följa av den EU-rättsliga principen om rätten att bli hörd i administrativa processer som tillerkänns enskilda som en del av principen om god förvaltning enligt artikel 41 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, se vidare von Essen, Förvaltningsrättens grunder s. 174.

<sup>13</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 154.

<sup>14</sup> Se bl.a. prop. 2016/17:180 s. 79 och s. 154.

<sup>15</sup> Jfr 9 § FL. Se även bl.a. prop. 2010/11:165 s. 411 och prop. 2016/17:180 s. 20 f.

<sup>16</sup> Se 10 §, 12 § och 18 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL.

<sup>17</sup> Se von Essen, SN 2016 s. 254.

skyldige, påföra särskild avgift eller på annat sätt besluta till nackdel för den som ärendet gäller utan att uppgifterna tillförts av någon annan.<sup>18</sup> Det handlar således om ärenden som vanligtvis väcks på initiativ av Skatteverket och innebär huvudsakligen en rätt för den skattskyldige att yttra sig om grunderna för beslutet.<sup>19</sup>

Bestämmelsen i 40 kap. 3 § SFL reglerar kommunikationsskyldigheten när ett ärende har tillförts *uppgifter av någon annan än den som ärendet gäller*. Ärendet får då inte avgöras *utan att den som ärendet gäller har underrättats om uppgifterna och fått tillfälle att yttra sig över dem*.<sup>20</sup> Undantag från kravet på kommunikation kan göras om bl.a. uppgiften saknar betydelse eller det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att den som ärendet gäller underrättas och får tillfälle att yttra sig. Kommunikationsskyldigheten enligt 3 § är alltså mer omfattande än 2 § på så sätt att den innefattar både en rätt att ta del av uppgifterna och en rätt att yttra sig om desamma innan ärendet avgörs.

Som beskrivs i avsnitt 2 är det grundläggande syftet med kommunikationsskyldigheten att den skattskyldige ska ges tillfälle att tillvarata sina intressen och bemöta Skatteverkets eller tredje mans påståenden om ärendet kommer att avgöras till nackdel för den skattskyldige. De uppgifter som därför omfattas av kommunikationsskyldigheten är främst sådana uppgifter som tillförts ärendet genom annan än den skattskyldige själv. Bestämmelsen i 40 kap. 2 § SFL om yttranderätt, ska samtidigt garantera att den skattskyldige ges möjlighet att bemöta Skatteverkets bedömningar av uppgifter som den skattskyldige själv tillfört ärendet och verkets rättsliga argumentation i ärendet.<sup>21</sup> En sådan tillämpning av 2 § är avsedd att bidra till ökad effektivitet och rättssäkerhet.

För att den skattskyldige ska kunna bemöta Skatteverkets argumentation behöver den skattskyldige ges tillgång till relevant underlag i ärendet. Det

<sup>18</sup> Se Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen m.m. (1 feb. 2022, JUNO), kommentaren till 40 kap. 2 §.

<sup>19</sup> Skatteverket benämner detta för beslutskommunikation. Se Skatteverkets ställningstagande den 11 september 2014, ”Skatteverkets skyldighet att kommunicera inför nackedelsbeslut”, dnr 131 504370-14/111.

<sup>20</sup> Skatteverket benämner detta för kommunikation av tredjemansuppgifter. Se Skatteverkets ställningstagande den 11 september 2014, ”Skatteverkets skyldighet att kommunicera inför nackedelsbeslut”, dnr 131 504370-14/111.

<sup>21</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 411. Här bör samtidigt framhållas att även den allmänna kommunikationsskyldigheten i 25 § FL har blivit mer omfattande sedan 2017 års förvaltningslag och begränsas inte längre till beslut på initiativ av myndigheten.

innebär att den skattskyldige måste underrättas om uppgifter som tillförts ärendet av någon annan.<sup>22</sup> Som HFD framhåller i HFD 2019 ref. 51 kopplas de två bestämmelserna i 40 kap. 2–3 §§ SFL till varandra på detta sätt. HFD påpekar också att inget heller hindrar Skatteverket från att fullgöra kommunikationsskyldigheten enligt båda bestämmelserna vid ett och samma tillfälle. I enlighet med vad Persson anför är det emellertid viktigt att kommunikation sker innan faktauppgifter från parten ersätts med uppgifter som myndigheten själv inhämtat, vilket också JO påpekar i sin praxis.<sup>23</sup> Detta kan tala för att Skatteverket bör kommunicera löpande och systematiskt och inte endast i slutet av ärendehandläggningen.<sup>24</sup>

## 4. Uppgifter som omfattas av Skatteverkets kommunikationsskyldighet

### 4.1 Ramen för kommunikationsskyldighetens tillämpningsområde

Kommunikationsskyldigheten är alltså omfattande i skatteärenden, men har begränsningar. I kommunikationsskyldigheten åsyftas framför allt sakuppgifter. Uppgifter hänförliga till rättsutredningen, såsom lagtext och sammanställningar av rättsfall, faller normalt sett utanför kommunikationsskyldighetens tillämpningsområde.<sup>25</sup> Som von Essen uttrycker det kan man därför dra en gräns mellan det individuella och det generella.<sup>26</sup> Kommunikationskyldigheten omfattar individuella uppgifter. Här inbegrips exempelvis yttranden från enskilda och myndigheter, myndighetens tjänsteanteckningar från olika samtal rörande ärendet, sakkunnigutlåtanden och uppgifter ur olika register. Det är endast om en sådan tredjemansuppgift omfattas av undantagssituationerna i 40 kap. 3 § andra stycket SFL, t.ex. om det kan anses uppenbart obehövligt att kommunicera, som kommunikation kan underlåtas.

I RÅ 2008 ref. 37 prövade HFD omfattningen av Skatteverkets kommunikationsskyldighet i ett ärende som rörde en kapitalvinst vid försäljning av värdepappersfonder. I målet hade den skattskyldige överklagat Skatteverkets beslut om skatt. Inför den obligatoriska omprövningen tog Skatteverket emot en rättad kontrolluppgift från kapitalförvaltaren och grundande

<sup>22</sup> Se HFD 2019 ref. 51 p. 18.

<sup>23</sup> Se Persson, FT 2018 s. 505 med vidare hänvisning till JO 2009/10 s. 351.

<sup>24</sup> Se vidare avsnitt 5.

<sup>25</sup> Se von Essen, Förvaltningsrättens grunder, s. 176 ff.

<sup>26</sup> Se von Essen, SN 2016 s. 254 f.

omprövningsbeslutet på denna uppgift. Den rättade kontrolluppgiften kommunicerades emellertid aldrig med den skattskyldige. HFD framhöll i målet att den ifrågakvarande kontrolluppgiften rörde den omtvistade kapitalvinstens storlek. Med hänsyn till detta och till att den första kontrolluppgiften som det ursprungliga beslutet om skatt grundade sig på var felaktig, menade HFD att Skatteverket borde ha kommunicerat den rättade kontrolluppgiften innan omprövningsbeslutet fattades. Det kunde enligt HFD inte anses uppenbart obehövt att kommunicera den rättade kontrolluppgiften med den skattskyldige.

Liksom von Essen påpekar kan det vara svårt att dra en gräns mellan det individuella och det generella.<sup>27</sup> Vid tveksamheter om kommunikation behöver därför syftet med kommunikationsskyldigheten, att garantera den skattskyldiges rättssäkerhet, ges företräde. Han exemplifierar gränsdragningsproblematiken med ett migrationsmål där domstolen tillförde målet uppdaterad s.k. landinformation utan att varken tillföra akten detta material eller ge parterna tillfälle att yttra sig över informationen.<sup>28</sup> Landinformation är en nödvändig beståndsdel av utredningen i framför allt asylmål och innefattar olika slags bevisning som ger information om samhällsförhållandena i det land varifrån den sökande kommer.<sup>29</sup> Det är således information som framför allt är av generell karaktär, men som får väsentlig betydelse för den sökande i målet. Att den uppdaterade landinformationen inte tillfördes akten innebar enligt Migrationsöverdomstolen att sökanden betagits möjligheten att på ett adekvat sätt utforma sin talan och åberopa ytterligare bevisning. Trots att uppgifterna huvudsakligen var av generell karaktär, borde de ha kommunicerats med i vart fall den tappande parten före avgörandet.<sup>30</sup>

Från ett skatterättsligt perspektiv kan nämnas att landinformation är en särskild dokumentation i migrationsärenden utan större relevans i skatteärenden. I skatteärenden förekommer det dock annan dokumentation som, utan att de direkt kan jämföras med landinformation, också bygger på uppfattningar om t.ex. världsläget och samhällsförändringar och som innehåller

<sup>27</sup> Se von Essen, SN 2016 s. 255.

<sup>28</sup> Se MIG 2006:7.

<sup>29</sup> Se Cegrell Karlander, Isa, *Officialprincipen i migrationsprocessen*. Domstolens utredningsansvar, Ak.avh., Uppsala universitet, Uppsala, 2021, s. 182 ff. (cit. Cegrell Karlander, *Officialprincipen i migrationsprocessen*).

<sup>30</sup> I målet bedömdes kommunikationsskyldigheten i förhållande till 18 § FPL, men ledning för tolkning av 25 § FL går att hämta i praxis rörande FPL, se von Essen, *Förvaltningsrättens grunder*, s. 174. Jfr även Cegrell Karlanders rättsfallsanalys i Cegrell Karlander, *Officialprincipen i migrationsprocessen*, s. 251 f.

subjektiv hänsyn. Marknadsvärderingar och olika beräkningsmodeller för ett marknadsvärde kan utgöra exempel på uppgifter där det kan vara svårt att dra en gräns mellan det generella och det individuella.

Vanligtvis faller myndighetens bedömningar och värdering av olika omständigheter och bevis utanför kommunikationsskyldighetens tillämpningsområde, även om uppgifterna dokumenteras på något sätt och tillförs akten.<sup>31</sup> Det väsentliga är som huvudregel att myndigheten kommunicerar underlaget för beslutet med den som är part och ger parten tillfälle att yttra sig över detta innan beslut fattas i ärendet.<sup>32</sup> Enligt motiven till 40 kap. 2 § SFL ska emellertid den som ärendet gäller ges tillfälle att bemöta Skatteverkets rättsliga argumentation, dvs. de skäl som verket överväger att lägga till grund för sitt beslut.<sup>33</sup> I detta avseende har alltså lagstiftarens avsikt varit att kommunikationsskyldigheten enligt SFL ska sträcka sig längre än den allmänna i FL, eftersom Skatteverket utöver tillförda uppgifter från andra även måste kommunicera sin bedömning av uppgifterna som lämnats av såväl den skattskyldige själv som av myndigheten eller tredje man.<sup>34</sup>

I sammanhanget är det dock relevant att nämna att det numera föreligger viss diskrepans i terminologin mellan SFL och FL. Sedan den nya förvaltningslagen infördes anses kommunikationsskyldigheten enligt 25 § FL innefatta *allt material av betydelse för beslutet*. I 40 kap. 3 § SFL hänvisas till *uppgifter* som tillförts ärendet av någon annan, vilket överensstämmer med hur kommunikationsskyldigheten uttrycktes i 1986 års förvaltningslag (1986:223), GFL.<sup>35</sup> I förarbetena till 2017 års förvaltningslag nämns uttryckligen att kommunikationsskyldigheten inte endast omfattar uppgif-

<sup>31</sup> Se von Essen, SN 2016 s. 254 f.

<sup>32</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 158. Här bör noteras att det i förarbetet framhålls att det är beslutsunderlaget som ska kommuniceras, inte ett förslag till beslut.

<sup>33</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 866. Jfr kravet som innefattas av FL där rättslig argumentation normalt sett faller utanför kommunikationsskyldigheten eftersom myndigheten exklusivt disponerar över den rättsliga bedömningen av olika konkreta rättsfakta, se vidare von Essen, Förvaltningsrättens grunder, s. 177.

<sup>34</sup> Även 25 § FL omfattar partens uppgifter såvida det inte är uppenbart obehövt att kommunicera. Ofta är det uppenbart obehövt att kommunicera partens uppgifter. I förarbetena framhålls sammanvävda ärenden som exempel där det inte är uppenbart obehövt att kommuniceras den enskildes egna uppgifter. Se vidare prop. 2016/17:180 s. 161. Se även avsnitt 4.2 för begreppet "sammanvävda ärenden".

<sup>35</sup> Se 17 § GFL.



ter, utan innefattar även annat material som påverkar myndighetens ställningstagande, t.ex. föremål.<sup>36</sup>

Sedan nya förvaltningslagen trätt i kraft går det därför att diskutera om även 25 § FL innefattar ett krav på att kommunicera vissa bedömningar och värderingar under förutsättning att dessa kan klassificeras som material och vara betydelsefullt för myndighetens ställningstagande. Det brukar visserligen framhållas att yttranderätten är mer långtgående för den enskilde i ett skatteärende än vad som är fallet inom andra ärendeslag. Skillnaden får dock anses ha blivit mindre sedan införandet av nya FL.<sup>37</sup>

En annan viktig gränsdragning för att konkretisera kommunikationsskyldighetens tillämpningsområde är gränsdragningen mot de uppgifter som enbart omfattas av rätten till partsinsyn enligt 10 § FL och alltså faller utanför kommunikationsskyldigheten. Partsinsynen syftar till att ge parten möjlighet att skaffa sig fullständig insyn i allt material som finns i ärendet.<sup>38</sup> Det är inte lagstiftarens avsikt att en part ska behöva utnyttja möjligheten till partsinsyn för att försäkra sig om att myndighetens beslut baseras på ett underlag som han eller hon har känt till och kunnat bemöta. Detta ändamål ska kommunikationsskyldigheten garantera. Kommunikationsskyldigheten är dock inte lika omfattande som partsinsynen.<sup>39</sup> Om en myndighet skulle behöva kommunicera allt material som är föremål för partsinsyn, så skulle reglerna om partsinsyn sakna självständig betydelse. Därav är det betydelsefullt att dra en gräns mot det som omfattas av partsinsynen. Ytterligare en skillnad mellan de båda reglerna är att kommunikationsskyldigheten inte bara fyller en rättssäkerhetsfunktion, utan också är ett grundläggande utredningsverktyg i och med att den försäkrar ett fortlöpande utbyte av information och argument mellan dem som medverkar i ärendet.<sup>40</sup>

Sammanfattningsvis kan konstateras att som huvudregel ska allt material av betydelse för beslutet kommuniceras med den skattskyldige och den skatt-

<sup>36</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 159 och s. 310 f. samt SOU 2010:29 s. 428. Vad som i praktiken utgör material av betydelse för beslutet får avgöras i varje enskilt fall, se vidare Lundmark, Johan & Säfsten, Mathias, Förvaltningslagen (6 maj 2022, JUNO), kommentaren till 25 §.

<sup>37</sup> Jfr dock HFD 2019 ref. 51 p. 17 där denna skillnad fortfarande framhålls trots att målet avgjorts efter att förvaltningslagen (2017:900) trätt i kraft. Se även von Essen, Förvaltningsrättens grunder, s. 178 där skillnaden också noteras.

<sup>38</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 78 f.

<sup>39</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 79 och s. 158.

<sup>40</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 79.

skyldige ska ges tillfälle att yttra sig över materialet innan beslut fattas.<sup>41</sup> Med material av betydelse avses sådana omständigheter eller uppgifter som utgör underlag för beslutet och som påverkar myndighetens ställningstagande. Det är emellertid inte nödvändigt att underrätta parten om varenda uppgift som har tillförts ärendet. Detta ändamål fyller rätten till partsinsyn.

## 4.2 Beslut till nackdel för den som ärendet gäller

Till skillnad mot den allmänna kommunikationsskyldigheten i FL rör Skatteverkets kommunikationsskyldighet i 40 kap. 2–3 §§ SFL endast ärenden eller avgöranden *till nackdel för den som ärendet gäller*. Vad som ska betraktas som till nackdel för den ärendet gäller är inte närmare reglerat.

Skatteverket definierar nackdelsbeslut som avgöranden som leder till högre skatt eller som med betungande verkan förändrar den skattskyldiges tidigare rättsliga eller faktiska situation.<sup>42</sup> Verket grundar sin definition på hur uttrycket till nackdel används i bl.a. omprövningsreglerna i 66 kap. SFL. Ett exempel på beslut som inte innebär någon ändring av skatteuttaget, och som därmed faller utanför Skatteverkets definition, är avslag på en begäran om omprövning av ett tidigare nackdelsbeslut. Ett annat exempel på beslut som Skatteverket menar faller utanför definitionen är ett avslag på en ansökan om ändringsanstånd. Ett sådant beslut anses enligt verket inte förändra den skattskyldiges tidigare eller faktiska situation och är därför inte att betrakta som ”till nackdel”.

En svårighet med att definiera begreppet ”till nackdel” är att avgöra vilka följdverkningar ett bifallsbeslut kan leda till för den skattskyldige, vilket kan medföra problematiska gränsdragningar. Ett exempel är ärenden som har ett nära sakligt samband med varandra, s.k. sammanvävda ärenden.<sup>43</sup> Skatteärenden som rör fler skatteformer eller närståendetransaktioner kan utgöra exempel på skatterättsliga sammanvävda ärenden.<sup>44</sup> I dessa fall där utredningen rör flera ärenden kan beslutet i det ena ärendet bli gynnande och i

<sup>41</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 310 f.

<sup>42</sup> Se Skatteverkets ställningstagande den 11 september 2014, ”Skatteverkets skyldighet att kommunicera inför nackdelsbeslut”, dnr 131 504370-14/111.

<sup>43</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 161 och JO 1996/97 s. 179.

<sup>44</sup> I det senare fallet med närståendetransaktioner rör det förvisso skilda skattesubjekt och därmed skilda parter, men ärendena kan ändå ha ett mycket nära samband vilket jag menar kan motivera till försiktighet med att tillämpa undantaget från kommunikation. Ett annat mer konkret exempel på ett skatterättsligt sammanvävt ärende är kvittning av kapitalvinster och kapitalförluster mellan olika beskattningsår i inkomstslaget kapital.

det andra betungande för parten. Det är inte ovanligt att beslutsunderlaget främst består av uppgifter som parten själv har lämnat, men på grund av att det rör två ärenden kan myndigheten komma att använda sig av materialet på ett sätt som parten inte avsett. Om begreppet ”till nackdel” behandlas allt för inskränkt och alltså inte aktualiserar kommunikationsskyldigheten i dessa situationer, kan den skattskyldige få svårt att förutse konsekvenserna av sitt handlande.<sup>45</sup> Från ett rättssäkerhetsperspektiv kan detta bli problematiskt.

Ericson delar uppfattningen att uttrycket ”till nackdel” inte bör tolkas allt för restriktivt. Han menar att uttrycket ”till nackdel” behöver förstås i ljuset av hur det användes i förhållande till 1986 års förvaltningslag och 1990 års taxeringslag (1990:324).<sup>46</sup> Där användes begreppet till nackdel när det avsåg ändring i förhållande till den skattskyldiges yrkanden. Ericson menar därför att Skatteverkets nackdelsdefinition, som tar sin grund i hur uttrycket används i omprövningssammanhang, är att ge uttrycket för snäv betydelse om definitionen ska betraktas som allmängiltigt för hela SFL. Han framhåller att tolkningen av vad som utgör ett nackdelsbeslut snarare bör utgå från den skattskyldiges yrkanden och att utgångspunkten för tolkningen därför ska vara hur begreppet till nackdel används i 67 kap. 2 § SFL om vem som får överklaga ett beslut.

Skatteverket tycks mena att den inskränkta syn på kommunikation som framställs i ställningstagandet framför allt ska gälla i relation till 40 kap. 2 § SFL. Det omfattar alltså uppgifter som den skattskyldige själv tillfört ärendet och där Skatteverket kan behöva kommunicera sin bedömning av uppgifterna. För uppgifter som tillförs av någon annan än den skattskyldige, dvs. när 40 kap. 3 § SFL blir tillämplig, bör kommunikationsskyldigheten alltså fortsättningsvis vara omfattande och överensstämmande med den allmänna regeln i 25 § FL. I motiven till FL påpekas att kommunikation av den enskildes egna uppgifter kan bli nödvändigt i vissa ärenden, även om det vanligtvis är uppenbart obehövligt.<sup>47</sup> Som exempel anges ärenden med nära sakligt samband med varandra eller situationer där materialet används på ett sätt som parten inte haft anledning att förvänta sig. Med hänsyn till dessa uttalanden talar mycket för att Skatteverkets inskränkta nackdelsdefinition ska tillämpas restriktivt även när det rör den skattskyldiges egna uppgifter.

<sup>45</sup> Se SOU 2010:29 s. 447.

<sup>46</sup> Se Ericson, Michael, Skatteverkets kommunikationsskyldighet och begreppet ”till nackdel”, Svensk Skattetidning 2018 s. 249 ff.

<sup>47</sup> Jfr prop. 2016/17:180 s. 161.

Kommunikationsskyldigheten är i grunden en reglering som syftar till att stärka rättssäkerheten och utgår från den skattskyldiges perspektiv. Den får framför allt relevans när ett beslut leder till ökad beskattning. Rättssäkerhetsargument talar därför för en omfattande och mindre restriktiv tillämpning av kommunikationsskyldigheten. Bedömningen av vilka uppgifter som ska kommuniceras innan ärendet avgörs bör därför göras utifrån den skattskyldiges yrkande. En sådan utgångspunkt kommer att ge ett mer rättvisande utfall och vara mer ändamålsenligt med reglerna.

### 4.3 Uppenbart obehövliga uppgifter och andra undantag från kommunikation

För att undvika onödig administration för såväl Skatteverket som den skattskyldige ska Skatteverket kunna avstå från kommunikation om det kan betraktas som *uppenbart obehövligt*, trots att det är fråga om ett nackdelsbeslut. Det följer av såväl 40 kap. 2 § SFL och 40 kap. 3 § andra stycket 2 SFL.<sup>48</sup> Begränsningen ska tolkas restriktivt och är enbart tillämplig när behovet av kommunikation, sett ur den skattskyldiges perspektiv, är mindre framträdande eller helt saknas.<sup>49</sup> I 3 § förtydligas detta dessutom med tillägget att en *uppgift saknar betydelse [...] eller av annan anledning är uppenbart obehövlig*. Det ska alltså stå klart för Skatteverket att underrättelse och yttrande från den skattskyldige inte kan tillföra något till det aktuella ärendet.<sup>50</sup>

Vilka uppgifter som ska betraktas som uppenbart onödiga kan diskuteras. I förarbetena till 1990 års taxeringslag anges som exempel att beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande från den skattskyldige inte skulle kunna medföra ett bättre beslutsunderlag.<sup>51</sup> Det kan exempelvis avse rättelse av uppenbara felräkningar och felöverföringar från deklarationsbilagor eller uppenbart felaktiga rättsliga bedömningar som den skattskyldige gjort avseende förutsättningarna för ett avdrag.<sup>52</sup>

Enbart det faktum att den skattskyldige själv tillhandahållit Skatteverket med uppgifter innebär inte att det är uppenbart obehövligt med kommunikation. Så som redogjorts för i avsnitt 4.2 kan det finnas skäl att kommunicera sådana uppgifter om den skattskyldige exempelvis inte kan antas kunna

<sup>48</sup> Se även prop. 2016/17:180 s. 160 f.

<sup>49</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 311 och Ahlström, Kristina, Förvaltningslagen – En kommentar, Karnov Group, Stockholm, 2018, s. 158.

<sup>50</sup> Se bl.a. HFD 2019 ref. 51 p. 20.

<sup>51</sup> Se prop. 1989/90:74 s. 395.

<sup>52</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 411.

förutse hur Skatteverket kommer att använda uppgifterna.<sup>53</sup> För att undantaget från kommunikation vid uppenbart onödiga uppgifter ska aktualiseras måste det stå klart för myndigheten att åtgärden inte kan tillföra ärendet något.

Detsamma gäller uppgifter som lämnats av någon annan än den skattskyldige. I HFD 2019 ref. 51 hade Skatteverket utrett om den skattskyldige, AA, hade kvalificerade andelar i ett företag. Inom ramen för en parallell utredning av en annan av företagets delägare, BB, hade Skatteverket fått information om AA:s arbetsinsats i företaget. Dessa uppgifter dokumenterades i en tjänsteanteckning som tillfördes AA:s ärende. Skatteverket kommunicerade varken tjänsteanteckningen med AA eller informerade AA att uppgifter hämtats in från BB. I en skrivelse till AA ställde Skatteverket vissa frågor med utgångspunkt i de uppgifter som lämnats av BB, dock utan att ange varifrån uppgifterna kom. AA bekräftade därefter delvis uppgifterna. Det var först under processen i förvaltningsrätten som AA upplystes om att Skatteverket fått information om hennes arbetsinsats från den andra delägaren. I målet prövades därför om Skatteverket skulle ha kommunicerat uppgifterna som verket erhållit av tredje man.

Uppgifter som lämnats av någon annan än den skattskyldige och som saknar självständig betydelse faller utanför kommunikationsskyldigheten. HFD påpekar i HFD 2019 ref. 51 att detta snarast är ett förtydligande av när kommunikation är uppenbart obehövlig. I det aktuella fallet konstaterar HFD att vissa av de omständigheter som Skatteverket lagt till grund för beslutet överensstämmer med de uppgifter som lämnats av tredje man (BB). Av utredningen framgår emellertid att Skatteverket fått kännedom om dessa omständigheter även på annat sätt, bl.a. genom skriftväxlingen med den skattskyldige. Att uppgifter lämnats av tredje man har enligt HFD inte givits någon självständig betydelse i jämförelse med det material som har kommunicerats med den skattskyldige och som hon fått bemöta, eller de uppgifter som hon själv lämnat till Skatteverket. Även om uppgifterna varit av betydelse för utredningen initialt har de alltså varken direkt eller indirekt lagts till grund för Skatteverkets slutliga ställningstagande. Därmed ansågs de ifrågasatta uppgifterna uppenbart obehövligen och Skatteverket bedömdes inte ha brustit i sin kommunikationsskyldighet.

Utöver beslut som inte är till nackdel och uppenbart obehövligen uppgifter, regleras ytterligare två undantag från kommunikation i 40 kap. 3 § andra

<sup>53</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 161. Se även JO 1996/97 s. 179.

stycket 3–4 SFL. Undantagen innebär att Skatteverket kan underlåta kommunikation om det finns risk att en underrättelse skulle göra det avsevärt svårare att genomföra beslutet i ärendet eller om ärendet inte kan skjutas upp. I motiven till såväl 1971 års förvaltningslag (1971:290) som SFL framhålls situationer där myndigheten är bunden av tidsfrister som inte lämnar utrymme för kommunikation.<sup>54</sup> Som exempel nämns om en uppgift inkommer i nära anslutning till att Skatteverket ska fatta beslut om slutlig skatt. I dessa fall är det motiverat att Skatteverket avstår kommunikation.

Däremot är undantaget inte tillämpligt i ärenden om särskilda avgifter och omprövning till den enskildes nackdel. De beslutsfrister som gäller för nämnda ärenden är av en annan karaktär än den frist som indirekt gäller för beslut om slutlig skatt.<sup>55</sup> Skatteverket är i dessa fall inte skyldigt att fatta beslut *inom viss tid*. Fristerna för beslut om särskilda avgifter och omprövning till nackdel är i stället utformade så att verket inte får fatta beslut *efter en viss tidpunkt*.

Interimistiska beslut eller andra typer av beslut där det är väsentligt för den skattskyldige att få ett snabbt besked är andra exempel på situationer där det kan vara motiverat att avstå från kommunikation med hänsyn till tiden.<sup>56</sup> Beslut om anstånd med betalning av skatt bör därför kunna jämföras med denna beslutskategori.<sup>57</sup> Det är samtidigt angeläget att Skatteverket väger in andra intressen och inte endast tar hänsyn till skyndsamhetsbehovet. Att det är väsentligt att väga intressen mot varandra framgår inte minst av praxis, särskilt RÅ 1991 ref. 109, där betydelsen av kommunikation vid interimistiska beslut betonats.<sup>58</sup> Ärenden som kräver mer avancerade bedömningar och avvägningar kan också innebära en mer långtgående utredningsskyldighet för Skatteverket, vilket kan innefatta ett krav på kommunikation trots att den initiala bedömningen indikerade på något annat.

SFL öppnar alltså upp för fler undantagssituationer än vad som generellt gäller enligt FL. Kommunikationsskyldigheten framhålls som väsentlig i skatteärenden och tillämpningsområdet framställs ofta som mer omfattande i skatterätten. Trots detta kan det diskuteras om inte den allmänna bestäm-

<sup>54</sup> Se prop. 1971:30 s. 454 och prop. 2010/11:165 s. 867 f.

<sup>55</sup> Jfr bestämmelsen i 56 kap. 10 § SFL om tidpunkt för underrättelse av besked om slutlig skatt med tidsfristen för omprövning i t.ex. 66 kap. 21 § SFL.

<sup>56</sup> Se RÅ 1991 ref. 109.

<sup>57</sup> Se även Skatteverkets ställningstagande ”Skatteverkets skyldighet att kommunicera inför nackdelsbeslut”, publicerat 2014-09-11, dnr 131 504370-14/111.

<sup>58</sup> Jfr även avsnitt 2 om kommunikation vid delbeslut och HFD 2019 ref. 51 p. 16.

melsen i 25 § FL numera tar större hänsyn till den enskildes intressen och om Skatteverkets kommunikationsskyldighet därmed har utvidgats. Syftet med kommunikationen måste emellertid vägas mot nyttan av kommunikation. Som Persson anför kan undantagen från kommunikation motiveras av myndighetens resurser och tid som tas i anspråk.<sup>59</sup> Effektivitetsskäl kan därför tala för en något inskränkt kommunikationsskyldighet. Med hänsyn till det grundläggande syftet med kommunikation, att ge den skattskyldige möjlighet att tillvarata sina intressen och därigenom värna rättssäkerheten, ska dock undantagen tillämpas med stor försiktighet.<sup>60</sup> Skatteverket bör därför vara säker på att kommunikationen av något skäl är uppenbart onödigt för att avstå från detta.

## 5. Tidpunkten för kommunikation

Kommunikation ska enligt 25 § FL ske innan en myndighet fattar beslut i ett ärende. SFL preciserar inte tidpunkten närmare. Därmed är tidpunkten i FL även en riktpunkt för Skatteverket ifråga om när kommunikationsskyldigheten ska ha iakttagits. Inget hindrar dock Skatteverket att utföra sin kommunikationsskyldighet vid ett tidigare tillfälle om verket bedömer det lämpligt. Det betyder att Skatteverket är fri att kommunicera löpande under handläggningen, eller göra en samlad kommunikation av flera uppgifter eller handlingar vid en senare tidpunkt.<sup>61</sup> Innan myndigheten fattar beslut och avgör ärendet ska dock kommunikation ha skett.<sup>62</sup>

I HFD 2019 ref. 51 fäster domstolen vikt vid om uppgifterna direkt eller indirekt kan anses ha lagts till grund för Skatteverkets slutliga ställningstagande.<sup>63</sup> HFD menar därför att kommunikationsskyldigheten ska bedömas med hänsyn till det slutliga ställningstagandet, oavsett om uppgifterna initialt varit av betydelse för utredningen. Den yttersta bedömningen om kommunikation skett i tid har således skett sent i ärendet när myndigheten känt till vilken relevans uppgifterna har haft för ärendets utgång. Samtidigt har JO, så som redogjorts för i avsnitt 3, haft synpunkter på när kommunikation skett efter att myndigheten ersatt partens faktauppgifter med uppgifter

<sup>59</sup> Se Persson, FT 2018 s. 501.

<sup>60</sup> Jfr Persson, FT 2018 s. 501 med vidare hänvisningar.

<sup>61</sup> Jfr 25 § andra stycket FL där det framgår att myndigheten bestämmer hur underrättelse ska ske.

<sup>62</sup> Se bl.a. HFD 2019 ref. 51 p. 22 och von Essen, Förvaltningsrättens grunder, s. 179.

<sup>63</sup> Se HFD 2019 ref. 51 p. 29.

som myndigheten själv inhämtat.<sup>64</sup> Föreligger det tveksamheter om en uppgift ska kommuniceras finns det därför ingen anledning för Skatteverket att avvakta kommunikering av en uppgift.

Myndigheten är således förhållandevis fri att avgöra när kommunikering ska ske. Med hänsyn till att kommunikationsskyldigheten inte endast innefattar ett krav på kommunikering, utan också garanterar den skattskyldige en rätt att yttra sig, måste det finnas tillräcklig tid för den skattskyldige att bemöta uppgifterna. Svarsfristen får alltså inte vara för kort.

Hur lång svarsfrist som krävs beror enligt JO på ärendets natur. Som exempel på vad som kan betraktas som tillräcklig svarsfrist kan nämnas JO 2017/18 s. 306 där JO kritiserade Skatteverket för en kort svarstid på en revisionspromemoria. JO uttalade bl.a. att den skattskyldiges svarsfrist bör bestämmas så att den skattskyldige får skäligt rådrum. Fristen måste naturligtvis variera efter ärendets art och materialets omfattning. Även om svarsfristen i detta fall följde de normala rutinerna påtalade JO att Skatteverket vid t.ex. begäran om anstånd med svar, på nytt måste överväga om den svarsfrist som bestämts är tillräckligt lång eller om den behöver förlängas för att den skattskyldige ska få skäligt rådrum att yttra sig. JO konstaterade också att påståenden från Skatteverket om ett högt undandraget belopp och ett särskilt förslaget tillvägagångssätt normalt inte ska föranleda särskild restriktivitet vid bedömningen av vad som är skäligt rådrum. Tvärtom, menade JO, att det skulle kunna hävdas att ju högre belopp det är fråga om och ju mera förslaget den skattskyldiges handlande påstås ha varit, desto mer tid behövs för att bemöta påståendena.

## 6. Rättsföljder om kommunikationen brister

Om Skatteverket inte fullgör sin kommunikationsskyldighet, så anses beslutet därmed inte ha tillkommit i laga ordning.<sup>65</sup> Förfarandefelet medför att beslutet saknar laga verkan. Det saknas regler i förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, hur en förvaltningsdomstol ska hantera ett sådant förfarandefel. Även om det av praxis inte helt tydligt framgår hur förvaltningsdomstolen ska hantera förfarandefel i förvaltningsmål framhåller Ribbing att HFD tagit intryck av hur frågan hanteras i allmän domstol enligt rättegångs-

<sup>64</sup> Se JO 2009/10 s. 351.

<sup>65</sup> Se RÅ 1995 ref. 27, RÅ 2008 ref. 37 och HFD 2019 ref. 51. Se även von Essen, Ulrik, Förvaltningsprocesslagen m.m. (1 dec. 2021, JUNO), kommentaren till 10 §.



balken (1942:740), RB.<sup>66</sup> Två möjliga sätt att hantera förfarandefel är därför att domstolen avhjälper felet och på så sätt läker det eller att domstolen undanröjer beslutet och återförvisar målet för vidare handläggning. Vilket alternativ som bör tillämpas beror bl.a. på allvarligheten i förfarandefelet och i vilken utsträckning som felet påverkat utgången i målet.<sup>67</sup> Därtill ska prövas om felet inte utan väsentlig olägenhet kan avhjälpas i överinstansen.

Kommunikationsbrister i ett skatteärende betraktas enligt praxis vanligtvis som ett *allvarligt förfarandefel* och brukar motiveras av de högt ställda kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet i dessa mål.<sup>68</sup> Beslutet ska i sådant fall normalt undanröjas och återförvisas till Skatteverket för vidare handläggning eftersom det inte anses möjligt att läka en sådan brist under en efterföljande domstolsprocess.<sup>69</sup> I RÅ 2008 ref. 37 fick den skattskyldige möjlighet att i domstol yttra sig över den ej kommunicerade kontrolluppgiften. Detta läkte dock inte Skatteverkets kommunikationsbrist och HFD undanröjde därför skattebeslutet.<sup>70</sup>

Utöver rättssäkerhetsskäl kan också instansordningsprincipen motivera ett undanröjande och återförvisning till myndigheten.<sup>71</sup> Effektivitetsskäl kan visserligen tala för att felet ibland ska avhjälpas i domstolen.<sup>72</sup> Ett avhjälp-

<sup>66</sup> Se Ribbing, Michaela, Förvaltningsprocessen och rättegångsbalken, Ak.avh., Jure, Stockholm, 2018, s. 387 f. (cit. Ribbing, Förvaltningsprocessen och rättegångsbalken). Jfr även RÅ 1999 ref. 52. Ribbings uttalande handlar främst om när domstol brustit i sin kommunikationsskyldighet. Slutsatserna torde dock vara desamma när kommunikationsbristen uppstått på myndighetsnivå, se vidare Ribbing, Förvaltningsprocessen och rättegångsbalken, s. 390. Jfr även von Essen, Ulrik, Förvaltningsprocesslagen m.m. (1 dec. 2021, JUNO), kommentaren till 34 § andra stycket.

<sup>67</sup> Jfr Ribbing, Förvaltningsprocessen och rättegångsbalken, s. 389.

<sup>68</sup> Se RÅ 1995 ref. 27, HFD 2019 ref. 51, p. 24 och von Essen, Förvaltningsrättens grunder, s. 182 f. Se även Ribbing, Förvaltningsprocessen och rättegångsbalken, s. 389 för myndigheters bristande kommunikation i allmänhet.

<sup>69</sup> Här ska tilläggas att skatteförfarandets olika omprövningsfrister kan inverka på möjligheten att återförvisa målet till Skatteverket för vidare handläggning. Se bl.a. RÅ 1999 ref. 52.

<sup>70</sup> Frågan rörde ett omprövningsärende och med anledning av att tidsfristen för ändring av beskattning till den skattskyldiges nackdel hade löpt ut återförvisades inte målet till Skatteverket.

<sup>71</sup> Instansordningsprincipen syftar bl.a. till att ärendet ska utredas så långt ned i instansordningen för att på så sätt säkerställa att målet utreds så fullständigt och noggrant som möjligt. Se t.ex. Ekelöf, Per Olof m.fl., Rättegång H.I, 9 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016, s. 156 f. och Wittkull, Joakim & Holstad, Per, Instansordningsprincipen och skatteflyktslagen, Svensk Skattetidning 2008:9 s. 646.

<sup>72</sup> Se bl.a. RÅ 2003 ref. 78 där HFD menade att kommunikationsbristen hos Patent- och registreringsverket kunde läkas i domstol genom att parten gavs möjlighet att komplettera sin talan. Jfr även NJA 2008 s. 1022 där HD fastslog att brister i kommunikationsskyld-

pande i domstol ställer dock krav på att felet inte kan antas ha inverkat på målets utgång.

## 7. Kommunikationsskyldigheten i ljuset av bevisrätten

### 7.1 Motiv för att låta bevisrätten hantera kommunikationsbristen

Kommunikationsskyldigheten är alltså en viktig rättssäkerhets- och utredningsfunktion för skatteförandet, bl.a. genom att den skattskyldige ges möjlighet att bemöta verkets uppgifter och på så sätt tillvarata sina intressen. Detta leder till fler fullständiga utredningar, vilket i sin tur bidrar till fler materiellt riktiga avgöranden.

Trots att kommunikationsskyldigheten är omfattande och huvudsakligen syftar till att värna den enskildes intressen, är det så som framgått i tidigare avsnitt flera typer av uppgifter och handlingar som inte omfattas av bestämmelserna om kommunikation. Därtill är tidpunkten för kommunikation oreglerad, vilket leder till att uppgifter kan kommuniceras på ett sätt som kan diskuteras om det alltid sker med beaktande av kommunikationsskyldighetens grundläggande syften. Även när Skatteverket anses ha iakttagit kommunikationsskyldigheten så som tillämpningsområdet kommit att tolkas, kan utfallet ibland uppfattas som tveksamt ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

För att illustrera problematiken kan utgångspunkt tas i HFD 2019 ref. 51. I målet kom HFD förvisso fram till att Skatteverket beaktat kommunikationsskyldigheten. Om den underliggande rättsfrågan, dvs. frågan om kvalificerade andelar, hade bedömts annorlunda kan det diskuteras om kommunikationsskyldigheten likväl skulle ansetts fullgjord. Den skattskyldige ansågs i det aktuella fallet inte ha kvalificerade andelar i företaget, medan den ej kommunicerade uppgiften avsåg att bevisa att de var kvalificerade. Så som framkommit i tidigare avsnitt blir kommunikationsskyldigheten beroende av om det rör ett nackdelsbeslut. I det ifrågavarande målet var det inte fråga om ett nackdelsbeslut för den skattskyldige, åtminstone inte efter att domstolen slutligen avgjort frågan. HFD tydliggör inte om utgången i rättsfrågan påverkat bedömningen av kommunikationsskyldigheten, men mycket tyder på att det kan antas haft betydelse.

I de situationer där det står klart att Skatteverket brustit i sin kommunikationsskyldighet ska beslutet i normala fall undanröjas, och under förutsätt-

digheten nödvändigtvis inte behöver uppfattas som ett så allvarligt förfarandefel att det ska leda till undanröjande och återförvisning av beslutet.

ning att tidsfrister för nytt beslut upprätthålls återförvisas till Skatteverket. De klara fallen är ur denna aspekt inte särskilt problematiska. Vad som är svårare att bedöma är de *tveksamma fallen* då Skatteverket per se iakttagit kommunikationsskyldigheten, men där det i likhet med HFD 2019 ref. 51 inte är lika enkelt eller självklart att avgöra vilka uppgifter som får betydelse för beslutet och som alltså skulle ha kommunicerats. Rättssäkerhetsskäl talar för stränga krav på tillämpning av kommunikationsskyldigheten till den enskildes fördel i de s.k. *tveksamma fallen*.<sup>73</sup> Detta särskilt med anledning av att bestämmelserna i SFL numera synes tillämpas mer restriktivt än vad som gäller i allmänhet enligt FL. En mer generös tillämpning av kommunikationsskyldigheten till fördel för den enskilde får också anses bäst överensstämma med förvaltningsförfarandets grundläggande värderingar så som de kommer till uttryck i 9 § FL.

En restriktiv kommunikation i de *tveksamma fallen* kan också antas leda till bevisrättsliga konsekvenser för den skattskyldige. Uppgifter som inte ansetts omfattats av kommunikationsskyldigheten och som därför inte tillgängliggjorts för den skattskyldige kan sedan i en efterföljande domstolsprocess användas som bevisning mot denne. En sådan bevisföring kan bl.a. försvåra för den enskilde att utforma sin talan och åberopa relevant bevisning, särskilt om sådana uppgifter presenteras sent i processen. Det kan i sig bidra till att det uppstår en processuell obalans mellan Skatteverket och den enskilde och det är därför angeläget att undersöka om bevisrätten kan lindra denna obalans. I de följande avsnitten diskuteras och analyseras därför Skatteverkets kommunikationsskyldighet i ljuset av bevisrättens regler, särskilt principen om fri bevisföring. Ska kommunikationsskyldigheten påverkas av de processuella och bevisrättsliga förutsättningarna?

## 7.2 Principen om fri bevisföring

Bevisrätten utgår från *principen om fri bevisprövning* enligt 35 kap. 1 § RB.<sup>74</sup> I korthet innebär principen att bevisvärderingen och bevisföringen inte ska styras av legala regler och att bevis inte ska stängas ute.<sup>75</sup> Principen om fri bevisprövning inrymmer därför två delprinciper, *principen om fri bevisvärdering* och *principen om fri bevisföring*. Lagstiftaren och rättstillämparen ska

<sup>73</sup> Jfr von Essen, SN 2016 s. 255.

<sup>74</sup> Det saknas regler om bevisprövningen i FPL, men principen om fri bevisprövning accepteras i allmänhet i förvaltningsprocessen.

<sup>75</sup> Se SOU 1938:44 s. 377 f. och NJA II 1943 s. 444.

alltså utgå från att det inte ska finnas några regler kring vare sig bevisvärderingen eller bevisföringen. Med bevisföring avses främst frågor beträffande vilka bevis som får anbringas i processen.<sup>76</sup> Bevisföringen innefattar därmed frågor om tillåtna och otillåtna bevis, användning av överskottsinformation, framprovocerade bevis och dylikt.

Principen om fri bevisföring innebär att parterna som huvudregel har rätt att lägga fram allt som har ett bevisvärde, något principiellt bevisförbud finns således inte.<sup>77</sup> Att parterna inte är begränsade till en viss typ av bevisning får också anses innefattas av uttrycket ”prövning av allt, som förekommit” i 35 kap. 1 § RB. Allt som förekommit i målet kan därför utgöra bevis, även om det inte kan inordnas under de i lagen angivna bevismedlen.<sup>78</sup>

Inskränkningar i friheten kan enligt 35 kap. 1 § andra stycket RB emellertid uppkomma när det i lag särskilt stadgas visst bevismedel.<sup>79</sup> När bevisföringen för visst bevis regleras i lag har i praktiken ett *bevisförbud* införts. Ett exempel på bevisförbud är 47 kap. 7 § SFL där det stadgas att innehållet i en uppgift eller handling som undantagits från kontroll vid t.ex. revision, inte får återges eller åberopas av Skatteverket.<sup>80</sup> Detta är en direkt inskränkning av principen om fri bevisföringen. Ett sådant förbud får inte heller kringgås genom exempelvis vittnesbevisning om vad som står i handlingen.<sup>81</sup>

<sup>76</sup> Se Ekelöf, Rättegång 4, s. 34 ff. Som jag påpekar i min avhandling är det av yttersta vikt att begreppen bevisbörda och bevisföring hålls isär då båda parterna kan stå för bevisföringen, medan bevisbördan bara ligger på en part för ett visst rättsfaktum. Bevisföringen från den part som inte har bevisbördan får karaktär av motbevis som i sin tur kan påverka värdet på den bevisskyldiges bevis. Det blir aktuellt först efter att den bevisskyldige lyckats lägga fram tillräcklig bevisning, även om denna process i praktiken förs parallellt. Samtidigt pågår ett växelvis samspel mellan parterna eftersom motparten inte kan vara passiv utan behöver prestera motbevisning för att inte förlora målet om den bevisskyldige parten uppfyller sin bevisbörda. Det är således viktigt för båda parterna att bidra till bevisföringen i skattemål, även om det de facto bara är den ena av dem som ålagts den faktiska bördan för denna uppgift, se vidare Nordklint, Caroline, Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen, Ak.avh., Jure, Stockholm, 2019, s. 16 (cit. Nordklint, Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen).

<sup>77</sup> Se Ekelöf, Rättegång 4, s. 35.

<sup>78</sup> Se NJA 1986 s. 489.

<sup>79</sup> Jfr Nordklint, Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen, s. 124 ff. avseende inskränkningar i den fria bevisvärderingen.

<sup>80</sup> Här kan noteras att detta är ett av få konkreta exempel på lagstiftade bevisförbud, jfr Heuman, Lars, Recension av Ulf Lundqvists avhandling, Juridisk Tidskrift 1998/99 s. 228.

<sup>81</sup> Se Fitger, Peter m.fl., Rättegångsbalken (1 april 2022, JUNO), kommentaren till 35 kap. 1 §, Bevisföring.

I 8 § tredje stycket FPL stadgas att rätten får avvisa överflödig utredning i förvaltningsmål. Det torde inbegripa även bevisning som är en del av utredningen. Som von Essen påpekar har bestämmelsen en något märklig utformning och det är inte självklart vad som får betraktas som överflödig utredning.<sup>82</sup> Han konstaterar att reglerna i RB stått som förebild för bestämmelsen. Att bevisningen är obetydlig är ett exempel från den allmänna processen där rätten tillåts avvisa bevisning.<sup>83</sup> Det kan därför antas att lagstiftaren haft samma intention även för förvaltningsprocessen.

Principen om fri bevisföring är långtgående, även när beviset tillkommit i strid med andra regler. Det har HD vid flera tillfällen fastslagit ska gälla för straffprocessen.<sup>84</sup> Med hänsyn till de höga rättssäkerhetskrav som gäller för straffprocessen och att prejudikaten är av så pass principiell karaktär är det rimligt att utgå från att slutsatserna ska ges betydelse även på bevisföringen i skatteprocessen.

I NJA 1986 s. 489 var det fråga om bevisverkan av analysbevis vid åtal för rattfylleri. Ett blodprov hade i detta fall tagits av en laboratorieassistent och inte, såsom föreskrivs i 28 kap. 13 § RB, av en läkare eller legitimerad sjuksköterska. HD anförde att det inte förelåg något hinder i RB mot att åberopa ett analysbevis trots att det grundats på ett blodprov som inte tillkommit i överensstämmelse med föreskrifterna i 28 kap. RB. Inte heller ansåg HD att någon grundläggande rättsprincip blivit så åsidosatt att analysbeviset inte fick åberopas.

I NJA 1998 s. 204 hade HD att bedöma om en videoinspelning som lämnats till åklagaren av en anonym tipsare kunde förebringas som bevisning. Hovrätten hade bortsett från inspelningen som bevis, eftersom hovrätten menade att det rädde en så stor osäkerhet om inspelningens bevisvärde. HD konstaterade att det inte förelåg något hinder att förebringa den åberopade inspelningen som bevis när beviset kan få visst stöd av annan utredning. Däremot framhölls att oklarheter kring exempelvis inspelningens tillkomst kan påverka bevisvärdet.

I NJA 2003 s. 323 utvecklade HD de resonemang som fördes i NJA 1998 s. 204. Målet behandlade frågan om överskottsinformation från en hemlig

<sup>82</sup> Se von Essen, Ulrik, Förvaltningsprocesslagen m.m. (1 dec. 2021, JUNO), kommentaren till 8 § 3 st. Se även prop. 2012/13:45 s. 112.

<sup>83</sup> Se 35 kap. 7 § RB.

<sup>84</sup> Se även Lindell, Bengt, Civilprocessen: rättegång samt skiljeförfarande och medling, 5 uppl., Iustus förlag, Uppsala, 2021, s. 543 ff. avseende otillåten anskaffad bevisning i allmän process.

teleavlyssning fick åberopas som bevisning i ett brottmål. HD underströk att huvudregeln i svensk rätt är att allt som har ett bevisvärde får förebringas som bevis. I och med det följer att även bevis som inte har tillkommit i föreskriven ordning, eller om oklarheter föreläggat med avseende på bevisets tillkomst, ska tillåtas. Däremot kan bevisvärdet påverkas av sådan information. HD menade att försiktighet ska iakttas vid bevisvärderingen av överskottsinformation. Ett exempel på omständighet som kan påverka bevisvärdet är om överskottsinformationen vinner stöd av annan bevisning.

Slutligen prövades i NJA 2021 s. 286 hur bevisföringsfrågan ska hanteras när en misstänkt person lämnat belastande uppgifter till polisen samtidigt som rätten till försvarare åsidosatts. Åklagaren hade som bevisning åberopat en inspelning som polisen gjort med en kroppskamera i samband med att den misstänkte fördes till arresten efter att ha gripits. Den misstänkte hade varken fått information om att inspelningen ägde rum eller informerats om sin rätt att inte uttala sig eller rätt till försvarare. Dessa omständigheter utgjorde enligt hovrätten sådana brister i de rättssäkerhetsgarantier som följer av bl.a. rättegångsbalken och Europakonventionen att det redan på dessa grunder var uppenbart att beviset skulle bli utan verkan. Hovrätten avvisade av dessa skäl den åberopade inspelningen med stöd av 35 kap. 7 § RB. HD förklarade att bevisningen i regel ska bedömas inom ramen för domstolens fria bevisprövning. Normalt föreligger inte förutsättningar att avvisa sådan bevisning på grunden att bevisningen uppenbart skulle bli utan verkan. I det aktuella målet undanröjde därför HD hovrättens dom och återförvisade målet dit för förnyad bevisprövning av all åberopad bevisning.

Utifrån den praxis som etablerats i HD står det klart att principen om fri bevisföring är mycket långtgående och begränsas inte av att det i lag uppställs vissa krav för tillkomsten av olika bevis. Principen tycks endast kunna inskränkas om det föreligger konflikter med andra grundläggande rättsprinciper eller om det finns ett direkt bevisförbud i lag. Även om vissa indirekta bevisföringsförbud kan förekomma, bl.a. till följd av den grundläggande rätten till en rättvis rättegång enligt 2 kap. 11 § andra stycket regeringsformen (1974:152), art. 47–48 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna och art. 6.1 i Europakonventionen, är det sällsynt att ett bevis avvisas på denna grund.<sup>85</sup> Det vanligaste tycks i stället vara att bevisvärdet för den ifrågasatta bevisningen begränsas. Bevisvärderingen får således en

<sup>85</sup> Se t.ex. NJA 2021 s. 286 p. 23-25. Se även Fitger, Peter m.fl., Rättegångsbalken (1 april 2022, JUNO), kommentaren till 35 kap. 1 §, Bevisföring.

viktig funktion för att hänsyn ska tas till eventuella brister i beviset och dess tillkomst.

Vad som möjligen skulle kunna motivera ett bevisförbud eller avvisning av beviset är om kommunikationsskyldighetens utformning innebär att den skattskyldige gått miste om, eller fått mycket svårt att utforma sin talan på ett rättvisande sätt. Det skulle då kunna hävdas att den skattskyldige inte haft samma möjligheter som Skatteverket att åberopa relevant bevisning.

### **7.3 Kommunikationsbristen som en bevisföringsfråga**

Brister i kommunikationsskyldigheten betraktas som ett allvarligt förfarandefel och leder normalt till undanröjande, och om tidsfrister tillåter återförvisning till beslutsinstansen. Från ett rättssäkerhetsperspektiv och utifrån målsättningen om materiellt korrekta beslut är en sådan lösning positiv. Från ett bevisrättsligt perspektiv kan däremot några invändningar göras.<sup>86</sup>

Låt oss utgå från en situation där Skatteverket fått information om den skattskyldige från tredje man och där den skattskyldige i förfrågningar bekräftat uppgifterna. Detta är i de flesta fall okontroversiellt såväl med 40 kap. SFL som med 35 kap. RB i beaktande. Det väsentliga är att Skatteverket i tillräcklig utsträckning medvetandegör för den enskilde varför vissa frågor ställs. Det kan exempelvis innebära att Skatteverket meddelar att tredje man lämnat information om vissa förhållanden som den skattskyldige nu ombeds yttra sig om. På så sätt fullgörs syftet med kommunikationsskyldigheten och den skattskyldige får samtidigt rimliga förutsättningar att förbereda en eventuell talan i domstol.

Skulle Skatteverket i denna situation i stället brista i sin kommunikationsskyldighet löses förfarandefelet genom återförvisning, men löser det allt? Från ett förfarandeperspektiv finns det inga direkta hinder för Skatteverket att lägga sådan information till grund för det nya beslutet. Mycket talar snarare för att informationen ska ligga till grund för beslutet under förutsättning att det leder till ett materiellt korrekt beslut. Inte heller bevisrätten hindrar Skatteverket att använda uppgifterna i sin bevisföring.

Trots att det inte finns några direkta hinder för att använda informationen och lägga den till grund för ett nytt beslut, föreligger ändå en ökad risk att grundläggande processuella värden förbises om den skattskyldige har svårt att förutse hur informationen kommer att användas. Under sådana för-

<sup>86</sup> Se även Leidhammar, Börje, *Kommunikationsskyldigheten i skatterätten* (29 januari 2020, Blendow Lexnova) för fler bevisrättsliga reflektioner.

hållanden är det rimligt att anta att den skattskyldige riskerar att besvara frågor från Skatteverket annorlunda än vad denne skulle gjort om det varit känt vilken information som verket tagit del av. Det kan innebära att den skattskyldiges svar inte blir tillräckligt tydliga och inte heller ger en korrekt bild. Därmed ökar också sannolikheten att information kommer verket tillkänna som annars inte skulle ha lämnats, t.ex. i form av överskottsinformation, eller att den skattskyldige belastar sig själv. Det senare kan framför allt bli problematiskt om frågan rör oriktig uppgift där den skattskyldige har en passivitetsrätt och där rätten till en rättvis rättegång enligt bl.a. art. 6.1 i Europakonventionen riskerar att kränkas.<sup>87</sup> Förutsättningarna för målet kan helt enkelt från ett processuellt och bevisrättsligt perspektiv bli annorlunda om myndigheten brister i kommunikationsskyldigheten.

Liknande risker och problem kan också föreligga när Skatteverket avstår kommunikation på grund av att uppgiften inte anses ha självständig betydelse för skattebeslutet eller på annat sätt anses obehövlig. Myndigheten saknar i denna situation egentlig skyldighet att kommunicera uppgiften och det blir då svårt att tala om brister som ska betraktas som laga förfall och leda till återförvisning.<sup>88</sup> Rör situationen vad som i artikeln betecknats som ett tveksamt fall, där det inte varit givet att en uppgift fallit utanför kommunikationsskyldigheten, bör ändock de processuella följdverkningarna tala för att syftet med kommunikationsskyldigheten noga beaktas innan Skatteverket avstår att kommunicera en viss uppgift. Den fria bevisföringen som principiellt inte ska begränsas kan annars inverka negativt på rättssäkerheten, bl.a. om den skattskyldige därigenom får svårt att åberopa relevant motbevisning. Dessutom bör tilläggas att utredningen riskerar att inte vara lika fullständig om uppgifter inte kommuniceras på myndighetsnivå.

Svårigheterna som uppmärksammats till följd av den bevisrättsliga friheten i kombination med bestämmelserna om kommunikationsskyldighet kan motivera regler om bevisförbud eller andra bevisrättsliga inskränkningar i skatteprocessen. Sådana anpassningar av bevisrätten kan i sig bidra till att kommunikationsskyldigheten och rättssäkerheten får större utrymme. Bevisförbud ska dock med hänsyn till syftet att inte stänga ute bevisning användas mycket restriktivt. Att däremot låta bevisvärderingen jämnas ut den processuella obalans som kan uppstå mellan parterna är ett bättre alternativ. Som HD:s praxis om bevisföring också visar ska rätten i bevisvärderingen

<sup>87</sup> Se bl.a. Grylin, Hanna, Passivitetsrätten vid skattetillägg, Ak.avh., Örebro universitet, 2019 och Nordklint, Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen, s. 149 ff.

<sup>88</sup> Jfr Persson, FT 2018 s. 502.



ta hänsyn till tveksamheter till följd av bevisföringen. En sådan omständighet kan vara att den skattskyldige inte haft rimliga möjligheter att bemöta Skatteverkets påståenden. Trots att bevisföringen således kan inverka negativt på rättssäkerheten, löser bevisrätten detta genom att låta bevisvärderingen hantera problemet. Bevisrätten fungerar i dessa lägen som ett skyddsnät för att säkerställa processuell balans mellan parterna i ett skattemål.

Kommunikationsskyldigheten har enligt min mening visat sig vara mer inskränkt i skatteförfarandet än andra förvaltningsförfaranden. Trots motsatt syfte accepteras i praktiken implicit större brister i kommunikationen i skatteärenden. Det medför att Skatteverket, till skillnad mot andra myndigheter, har ett större utrymme att avstå kommunikering av relevant material och i stället låta uppgiften hanteras av det bevisrättsliga systemet. Den bevisrättsliga friheten är svår att inskränka. I de s.k. tveksamma fallen riskerar den bevisrättsliga friheten att få större utrymme än vad som troligtvis varit tänkt. Även om problemet kan hanteras inom det bevisrättsliga systemet, talar mycket för att Skatteverket inte ska tillämpa kommunikationsskyldigheten restriktivt. Bevisrätten bör endast behöva hantera problemet när det inte gått att undvika på myndighetsnivå.

## 8. Avslutande kommentarer

Rättssäkerhetstanken är påtaglig vad gäller reglerna om kommunikationsskyldighet där den enskildes intressen sätts i förgrunden. Ibland behöver rättssäkerhetsintresset dock avvägas mot andra intressen, t.ex. effektivitet. Det motiverar också att kommunikationsskyldigheten har gränser och inte gäller alla uppgifter och situationer. I en avvägningssituation är det väsentligt att motiven till att inskränka kommunikationsskyldigheten noga övervägs. Risker är annars att det grundläggande syftet med reglerna, att värna rättssäkerheten, urholkas.

I denna artikel har undersökts hur bevisrätten förhåller sig till reglerna om Skatteverkets kommunikationsskyldighet och om förhållandet här emellan ger upphov till rättssäkerhetsbrister. Frågan är särskilt relevant i de fall som kan betecknas som tveksamma. Skatteverket har i dessa situationer iakttagit kommunikationsskyldigheten per se, men hade samtidigt kunnat utvidga omfattningen av de uppgifter som kommunicerats. Om Skatteverket i en senare domstolsprocess använder de ej kommunicerade uppgifterna som bevis kan den skattskyldige hamna i ett omotiverat processuellt underläge. Det kan ifrågasättas om det i dessa lägen går att förena den fria bevisföringen

med tillämpningen av kommunikationsskyldigheten och ändå kalla det för rättssäker bevisföring.

I praktiken vittnas om flera exempel när skattskyldiga hävdar att en begränsad (men trots allt iakttagen) kommunikation borde leda till att bevis ska avvisas och betraktas som otillåtna.<sup>89</sup> På grund av att bevisföringen är så pass fri har det dock visat sig vara svårt att vinna framgång med detta argument. Ett bättre alternativ är att låta bevisvärderingen påverkas av sådana omständigheter.

Bevisrätten kan alltså åtminstone delvis fungera som ett skydds nät för att tillvarata den enskildes intressen. För att undvika onödiga processer i domstol och säkerställa att utredningar blir så kompletta som möjligt redan hos Skatteverket föreslår jag att omfattningen av de befintliga reglerna om Skatteverkets kommunikationsskyldighet utvidgas. En minimistandard i skatteförfarandet borde åtminstone motsvara den som föreskrivs för övriga myndigheter i 25 § FL.

Ribbing har i ett annat sammanhang föreslagit att FPL ska kompletteras med en regel om återförvisning och undanröjande av beslut vid rättegångs- och förfarandefel, eftersom en sådan regel skulle kunna tydliggöra för domstolar och enskilda om förutsättningarna för undanröjande.<sup>90</sup> I ljuset av de konsekvenser som bristande kommunikation kan innebära för den skattskyldige är det lätt att dela hennes uppfattning. En lagreglering skulle öka förutsebarheten för alla inblandade. Dessutom skulle det ge ett värdefullt signalvärde om genomarbetade utredningar och betona vikten av en fullständig och tydlig kommunikation.

Det finns en rättssäkerhetstanke bakom kommunikationsskyldigheten. Den borde få genomslag, särskilt i de tveksamma fallen.

<sup>89</sup> Se t.ex. Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 10938–20, dom meddelad 2021-06-29 och Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3774-20, dom meddelad 2021-04-14.

<sup>90</sup> Se Ribbing, Förvaltningsprocessen och rättegångsbalken, s. 392.