

Skattesekretess i domstol

1 Inledning

Den här artikeln handlar om skattesekretess i domstol. Artikeln syftar till att analysera bestämmelserna och tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna om skattesekretess i skattemål i domstol. I syftet ingår att lämna synpunkter *de lege ferenda* och *de sententia ferenda* utifrån ändamålsenligheten av bestämmelserna och dessas tillämpning. Metoden är rättsdogmatisk, vilket innebär att vi har använt oss av de traditionella rättskällorna – lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin – i syfte att utreda och problematisera kring innehållet i gällande rätt. Skattesekretess i domstol har tidigare inte behandlats mer ingående i svensk doktrin.

Artikeln är strukturerad enligt följande. I avsnitt 2 redogörs för grunddragen vad avser regelverket om offentlighet och sekretess. Avsnitt 3 innehåller en kortfattad redogörelse för reglerna om skattesekretess i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400, OSL). Därefter följer ett avsnitt (4) om domstolssekretess i skattemål, följt av avsnitt 5, i vilket rättsvägledande avgöranden avseende domstolars sekretessprövning i skattemål analyseras. Sist följer avslutande kommentarer (avsnitt 6).

2 Offentlighet och sekretess

2.1 Inledning

Statens och kommunernas verksamhet i Sverige har sedan lång tid kännetecknats av omfattande öppenhet mot medborgarna. Redan på 1700-talet infördes i grundlag en princip om allmänna handlingars offentlighet (handlingsoffentlighetsprincipen). I 2 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen (1949:105, TF) anges att till främjande av ett fritt meningsutbyte och en allsidig upplysning ska varje svensk medborgare ha rätt att ta del av allmänna handlingar. Denna rätt tillkommer inte endast svenska utan också utländska medborgare, likväl som andra myndigheter och även företag.¹ Handlingsoffentlighetsprincipen har primärt till syfte att främja fri debatt avseende demokratiska och rättsstatliga frågor. Vid sidan härom har offentliga befattningshavare, precis som andra medborgare, en i grundlagen skyddad yttrandefrihet. I regeringsformen (1974:152, RF) stadgas att varje medborgare gentemot det allmänna är tillförsäkrad yttrandefrihet. Denna frihet kan t.ex. användas när en offentlig befattning påtalar olika brister eller fel avseende den egna myndighetens verksamhet.

¹ Se TF 14 kap. 5§ 2 stycket och RÅ 2003 ref. 83.

Handlingsoffentligheten och yttrandefriheten kan emellertid inte gälla utan inskränkningar. Det finns ett behov av att skydda känsliga uppgifter avseende både enskilda individer, företag, stat och kommuner. Regler finns därför om hemliga allmänna handlingar och om tystnadsplikter för offentliga befattningshavare. I 2 kap. 2 § TF anges att rätten att ta del av allmänna handlingar får begränsas bl.a. med hänsyn till skyddet för enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.² Dessa begränsningar finns i OSL.

Inom skatteområdet finns ett relativt stort antal uppgifter av känslig natur, vilket lett till ett behov av en sekretessreglering. Bestämmelser om sekretess i skatteärenden finns i 27 kap. OSL. Inom skatteområdet finns sekretessregler med alla olika styrkor. Det finns absolut sekretess, semi-absolut sekretess, omvänt skaderekvisit och rakt skaderekvisit. Absolut sekretess motsvarar den högsta graden av sekretess och rakt skaderekvisit den lägsta graden, där det dessutom finns en presumtion för offentlighet. Det bör dock påtalas att skatteområdet domineras av semi-absolut sekretess, vilket medför att mycket av den information som förvaras hos t.ex. Skatteverket inte får lämnas ut till enskilda. Denna långtgående sekretess motiveras huvudsakligen av hänsyn till den enskildes integritet.³ Den skattskyldiges långtgående plikt att lämna uppgifter om sina förhållanden till Skatteverket anses ge särskild tyngd åt skyddsaspekten på grund av att det, enligt förarbetena, skulle upplevas som integritetskränkande om deklaraionsuppgifter kom till allmänhetens kännedom.⁴

Nedan följer en redogörelse för hur man i OSL har utformat de olika nivåerna av sekretess, alltifrån rakt skaderekvisit till absolut sekretess.

2.2 Rakt skaderekvisit – presumtion för offentlighet

En central utgångspunkt för OSL är att sekretessen i statens och kommunernas verksamhet inte ska vara mer omfattande än nödvändigt. För att säkerställa detta innehåller de flesta sekretessbestämmelser skaderekvisit, vilka anger olika grader av skaderisk. Det finns två typer av skaderekvisit; det *raka* och det *omvända*. Det förstnämnda, som innebär presumtion för offentlighet, uttrycks i lagtext med att sekretess gäller *om det kan antas* att viss skada eller visst men uppstår om uppgiften röjs. Det omvända skaderekvisitet innebär en presumtion för sekretess. Detta rekvisit medför en klart högre skyddsnivå än det raka skaderekvisitet.

Som påtalades av flera remissinstanser under utarbetandet av SekrL, innebär konstruktionen med skaderekvisit att handläggare ibland ställdes inför komplicerade avvägningar mellan olika motstående intressen. I förarbetena angavs att prövningen av om ett skaderekvisit är uppfyllt eller inte alltid innefattade ett visst mått av skönsmässighet. Det raka skaderekvisitet innebär att tillämparen kan göra sin bedömning inom ganska vida ramar. Avsikten är att skadebedömningen i dessa fall i huvudsak ska kunna göras med utgångspunkt

² I 2 kap. 20 § RF anges att tystnadsplikten får begränsas i lag.

³ Se t.ex. RÅ 1986 ref. 163.

⁴ Prop. 1979/80:2 Del A s. 256. Se även RÅ 83 2:9.

i *själva uppgiften*. Det innebär att frågan huruvida sekretess gäller eller inte i första hand inte behöver knytas till en skadebedömning i det enskilda fallet. Avgörande bör i stället vara om uppgiften som sådan är av den arten att ett utlämnande *typiskt sett* kan vara ägnat att medföra skada för det skyddsvärda intresset. Om uppgiften är sådan att den genomsnittligt sett måste betraktas som harmlös, ska den alltså normalt anses falla utanför sekretessen.⁵

Föredraganden nämner vissa exempel på hur bedömningen vid ett rakt skaderekvisit kan utfalla. I princip harmlösa uppgifter torde vara utlänningsadress eller civilstånd, men skulle uppgiften vara av sådant slag att den lätt kan komma att missbrukas, t.ex. om den rör någon mer betydelsefull omständighet avseende försvaret, ska den i de flesta fall anses omfattad av sekretess. Om det emellertid i ett särskilt fall framgår att den som begär att få ut en uppgift om utlänningsadress kan antas använda denna uppgift för att utsätta vederbörande för trakasserier, ska uppgiften just i den situationen anses omfattad av sekretess. Avsikten är dock inte att handläggare normalt ska försöka utreda om omständigheter av nu nämnt slag föreligger i ett visst fall. En sådan begränsad form av utredning – där även frågan om sökandens identitet och syftet med begäran kan ställas – bör förekomma endast om det finns *särskild anledning* till det, t.ex. om handläggaren fått kännedom om att man från visst håll samlar information av det aktuella slaget i illegitimt syfte. Vad avser det andra exemplet – utlämnande av uppgifter av betydelse för försvaret – kan omvänt upplysningar om sökandens identitet medföra att det inte längre finns anledning till antagande att den i sekretessbestämmelsen angivna skadan ska uppkomma.⁶

2.3 Omvänt skaderekvisit – presumtion för sekretess

Sekretessbestämmelser med omvänt skaderekvisit innebär att insynsintresset i relativt stor utsträckning får stå tillbaka för intresset av att skydda t.ex. en enskild persons integritet. Skaderekvisitet uttrycks i lagtexten med att sekretess råder, *om det inte står klart* att uppgifterna ifråga kan röjas utan skada eller men. Föredraganden angav i förarbetena att de handläggare som har att tillämpa en sekretessregel med sådant skaderekvisit har ett ganska begränsat utrymme för sin bedömning. I praktiken innebär detta att handläggaren många gånger i en sådan situation inte kan lämna ut en uppgift utan kännedom om sökandens identitet och avsikter med uppgiften.⁷ Det kan även ha betydelse för skadebedömningen i vilken mån uppgifterna ifråga kan underkastas sekretess efter utlämnande.⁸

⁵ Prop. 1979/80:2 Del A s. 80.

⁶ Prop. 1979/80:2 Del A s. 80.

⁷ Prop. 1979/80:2 Del A s. 82.

⁸ von Essen, Ulrik, Biobanksforskning – forskares möjligheter att få tillgång till vävnadsmaterial och personuppgifter, Förvaltningsrättslig tidskrift 2003 s. 204 ff.

2.4 Begreppen "skada" och "men"

Sekretessbestämmelser som innefattar skaderekvisit innehåller i regel även begreppen *skada* och *men* för att beskriva olika negativa effekter av att obehöriga får del av känslig information. Av förarbetena framgår att med det förstnämnda avses uteslutande ekonomisk skada. Begreppet *men* består av tre komponenter. Den viktigaste är "*ideell skada*". Härmed avses t.ex. att någon blir utsatt för andras missaktning. Det rör sig alltså om att en person blir utsatt för ett påtagligt psykiskt obehag om vissa uppgifter röjs för omvärlden. Den andra komponenten kan beskrivas som "*fysisk skada*". Om någon utsätts eller riskerar att utsättas för våld och hot kan detta innebära "*men*" i nu avsedd mening. Den tredje och sista komponenten utgörs av "*ekonomisk skada*". Även ekonomiskt negativa konsekvenser för en enskild kan hänföras till begreppet "*men*".⁹

2.5 Absolut och semi-absolut sekretess

Vissa materiella sekretessbestämmelser saknar helt skaderekvisit (absolut och semi-absolut sekretess). Vid tillämpningen av sådana bestämmelser ska myndigheten ifråga inte utföra någon sekretessprövning. Sekretesskyddet är i dessa fall starkare än vid bestämmelser som har skaderekvisit. Inom skatteområdet är skyddsnivån mycket hög och flera centrala bestämmelser baseras på absolut och semi-absolut sekretess. En förklaring härtill är att Skatteverket handhar särskilt känslig information och att sekretesskyddet därför bör ligga på en hög nivå. En annan förklaring är att Skatteverket hanterar en mycket stor mängd förvaltningsbeslut årligen, vilka innefattar myndighetsutövning mot enskild. För att underlätta handläggningen vid begäran om att utfå uppgifter har då lagstiftaren infört absolut och semi-absolut sekretess, vilket innebär att myndigheten i fråga slipper den tidskrävande sekretessprövningen.¹⁰

I förarbeten, Regeringsrättens praxis och i doktrinen brukar något oprecist termen absolut sekretess användas för att beskriva semi-absolut sekretess.¹¹ Sekretessen är dock inte absolut i ordets gängse bemärkelse (fullständig eller total). Den är absolut i förhållande till *privata rättssubjekt* men inte i förhållande till *andra myndigheter*. Det finns åtskilliga sekretessbrytande regler som kan tillämpas och som innebär att hemlig information i skatteärenden får eller måste lämnas ut till andra myndigheter.¹² Vad avser vissa materiella sekretessbestämmelser är termen absolut sekretess dock rättvisande. Det rör sig om bestämmelser som saknar skaderekvisit och där det inte finns sekretessbrytande regler myndigheter emellan. Här saknas helt möjligheter att lämna ut uppgifter till omvärlden.

⁹ Ds Ju 1977:11 Del 1 s. 135 och prop. 1979/80:2 Del A s. 82 f.

¹⁰ Se prop. 1979/80:2 Del A s. 253.

¹¹ Se t.ex. prop. 1979/80:2 Del A s. 255 f., RÅ 83 2:9, RÅ 1992 ref. 9, RÅ 1993 not. 63, RÅ 1996 not. 273 och Geijer, m.fl. Offentlighets- och sekretesslagen. En kommentar, (18 augusti 2010, Zeteo), kommentar till 27 kap. 1 §.

¹² För en närmare beskrivning av dessa sekretessbrytande regler, se Skatteverket, Offentligt och hemligt, utgåva 4, 2009 s. 153 ff.

3 Skattesekretess i allmänhet

Kärnan i skattesekretessen utgörs av reglerna i 27 kap. 1–5 §§ OSL. I 27 kap. 1 § första stycket OSL anges att sekretess gäller i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt i den mån uppgifterna avser en enskilds ekonomiska och personliga förhållanden. Som kan noteras saknar bestämmelsen skaderekvisit. Sekretessen är emellertid inte av absolut karaktär utan snarare semi-absolut, eftersom det finns sekretessbrytande regler, vilka möjliggör informationsutbyte myndigheter emellan. Sekretess hindrar t.ex. enligt 10 kap. 28 § OSL inte att en uppgift från Skatteverket lämnas till annan myndighet, om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. Även den s.k. generalklausulen i 10 kap. 27 § OSL är tillämplig när det gäller uppgifter vilka regleras i 27 kap. 1 § OSL. En sekretessbelagd uppgift får enligt stadgandet lämnas ut till en myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen ska skydda.

Begreppet skatt definieras i 27 kap. 1 § tredje stycket OSL. Med skatt avses, enligt denna bestämmelse, skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättningskatt, tull och annan indirekt skatt. Således omfattas samtliga direkta och indirekta skatter av bestämmelserna om skattesekretess. Vidare jämställs, enligt 27 kap. 1 § tredje stycket OSL, med skatt arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. Med liknande avgift avses sådana avgifter som liknar arbetsgivaravgift och prisregleringsavgift såtillvida att de inte är direkt bundna till en prestation från det allmännas sida i förhållande till avgiftsbetalaren.¹³

I 27 kap. 1 § andra stycket anges att sekretess med semi-absolut karaktär även gäller bl.a. i verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen för uppgifter om en enskilds personliga och ekonomiska förhållanden som tillförts databasen, uppgifter hos kommun eller landsting om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatterättsnämnden har lämnat i ett ärende om förhandsbesked i en skatte- eller taxeringsfråga och uppgift hos Försäkringskassan om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållande som Skatteverket har lämnat i ett ärende om särskild sjukförsäkringsavgift.

I 27 kap. 2 § första stycket OSL stadgas sekretess för verksamheter inom skatteområdet som inte utgör verksamhet som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt. Enligt 2 § gäller sekretess för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt samt annan verksamhet som avser tullkontroll. Detsamma gäller för ärende om kompensation eller återbetalning av skatt, anståndsärenden och ärenden enligt lagen om kassaregister. Besluten beträffande dessa verksamhe-

¹³ Se Regner, Göran, Den nya skattesekretessen, Svensk skatteridning 1981 s. 489.

ter är dock i allmänhet offentliga (27 kap. 2 § tredje stycket OSL), dock inte beslut avseende revision och kontroll.¹⁴ Liksom för skatteområdet i allmänhet är sekretessen semi-absolut.

Inom skatteområdet finns flera bestämmelser med omvänt skaderekvisit. I 27 kap. 2 § andra stycket OSL anges att sekretess gäller i ärende enligt lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden, *om det inte står klart* att uppgiften kan röjas utan att den enskilde eller någon närstående till denne lider skada eller men. Vidare anges i 27 kap. 3 § OSL att skattesekretess gäller för uppgifter hos Tullverket, *om det inte står klart* att uppgiften kan röjas utan att den enskilde lider skada eller men. Motsvarande sekretess gäller i en myndighets verksamhet som avser förande av eller uttag ur tulldatabasen enligt lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet för uppgifter som har tillförts databasen.

Ett rakt skaderekvisit finns, vilket nämnts tidigare, i 27 kap. 4 §. Här anges att skattesekretessen gäller för uppgift i mål hos domstol, *om det kan antas* att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs. Presumtionen är här för offentlighet.

Information som lämnas eller tas emot på grund av internationella avtal omfattas av skattesekretessen enligt 27 kap. 5 § OSL. Även om information *lämnas från* Skatteverket till en myndighet i ett annat land består den svenska skattesekretessen enligt 27 kap. 5 § första stycket OSL. För information om en enskild persons personliga och ekonomiska förhållanden som *tas emot* på grund av ett internationellt avtal gäller sekretess i den utsträckning riksdagen har godkänt ett avtal innehållande föreskrifter om sekretess (27 kap. 5 § andra stycket OSL). På denna sekretess får enligt 27 kap. 5 § tredje stycket de generella sekretessbrytande reglerna i OSL kap. 10 inte tillämpas i strid med avtalet. Här råder således absolut sekretess.

Som ovan nämnts gäller sekretess enligt 27 kap. 2 § OSL, beträffande sådan verksamhet som inte avser bestämmande av skatt eller taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt, överlag inte för beslut. Inte heller sekretess enligt 27 kap. 1 och 3 §§ OSL omfattar enligt huvudregeln beslut varigenom skatt, inklusive tull på grund av skattebegreppet i 27 kap. OSL, eller pensionsgrundande inkomst fastställs. Det finns fyra undantag från detta. Sekretess gäller ändå enligt 27 kap. 6 § OSL om beslutet gäller Skatterättsnämndens förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga, Forskarskattenämndens beslut om expertskatt, trängselskatt och prissättningsbesked vid internationella transaktioner. För trängselskatt gäller sekretessen endast för uppgift om vilken betalstation bilen har passerat och tidpunkten för denna passage.

¹⁴ Se RÅ 1988 not. 165 beträffande beslut avseende integrerade revisorer.

4 Domstolssekretess i skattemål

Domstolssekretess i allmänhet regleras i 43 kap. OSL. Enligt 43 kap. 1 § OSL ska en sekretessbestämmelse tillämpas som om den vore primärt tillämplig även hos en förvaltningsdomstol vid handläggning av ett mål, om den gäller för en uppgift i en viss typ av ärende eller i en viss typ av verksamhet och ett beslut av en myndighet i ett sådant ärende eller i en sådan verksamhet överklagas hos en förvaltningsdomstol. Enligt denna bestämmelse ska således sekretessen bestå vid överklagande av ett förvaltningsbeslut.

Av 27 kap. 4 § OSL framgår att det faktum att sekretessen består vid överklagande inte gäller skatteseekretessen. I stället gäller sekretessen, för de uppgifter som omfattas av skatteseekretess enligt 27 kap. 1–3 §§ OSL, i mål hos domstol endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs (rakt skaderequisit). Skälet till att uppgifterna i domstol presumeras vara offentliga är att man i lagstiftningsprocessen har försökt skapa en balans mellan insynsintresset och skyddet för den enskildes privata och ekonomiska förhållanden.¹⁵ Den höga sekretessnivån hos Skatteverket, semi-absolut sekretess, kompenseras genom att såväl beslut avseende beskattning och taxering som förfarandet i domstol enligt huvudregeln är offentliga.

Av förarbetena framgår att trots presumptionen för offentlighet i 27 kap. 4 § OSL får röjande av vissa uppgifter *i allmänhet* antas medföra men för den enskilde. Där uttalas:

”Förekommer det uppgifter om t.ex. sjukdom som grund för yrkande om avdrag för nedsatt skatteförmåga, får det i allmänhet antas att röjande skulle medföra men för den enskilde. Uppgifter som rör intäkter och avdrag får likaså normalt anses hemliga. Också beträffande uppgifter som har inhämtats vid taxeringsrevision och liknande kontroll torde skaderequisitet få anses uppfyllt i flertalet fall.”¹⁶

Det raka skaderequisitet som gäller i skattemål hos domstol gäller inte endast sådana uppgifter som har varit föremål för skatteseekretess enligt 27 kap. 1–3 §§ OSL. Rakt skaderequisit gäller också för uppgifter som med anledning av ett överklagande hos domstol registrerats hos annan myndighet enligt 4 kap. 2 § 1 stycket 3 eller 4 punkterna OSL. Bestämmelsen i 4 kap. 2 § OSL reglerar emellertid att myndigheterna ska upprätta en beskrivning som ger information om myndighetens allmänna handlingar. Punkten 3 avser en beskrivning av de tekniska hjälpmedel som enskilda själva kan få använda hos myndigheten för att ta del av allmänna handlingar. Punkten 4 avser en beskrivning av vem hos myndigheten som kan lämna närmare upplysningar om myndighetens allmänna handlingar, deras användning och sökmöjligheter. Av sammanhanget och även av motsvarande hänvisning i 9 kap. 1 § första stycket SekrL framgår tydligt att det inte är till denna bestämmelse hänvisningen ska ske utan till motsvarande bestämmelser i 5 kap. OSL.¹⁷ Sådana

¹⁵ Prop. 1979/80:2 Del A s. 256.

¹⁶ Prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

¹⁷ 9 kap. 1 § första stycket näst sista meningen hänvisar till 15 kap. 2 § första stycket tredje

uppgifter som med anledning av ett överklagande hos domstol registrerats hos annan myndighet enligt 5 kap. 2 § första stycket tredje och fjärde punkterna – och som således omfattas av det raka skaderekvisitet – är uppgifter om handlingens avsändare och mottagare och i korthet vad handlingen rör. Bestämmelserna i 5 kap. OSL handlar om registreringskyldigheten av handlingar i stort.

Det raka skaderekvisitet i skatteprocess i domstol avser *uppgift i mål*. Det omfattar alla uppgifter som är av *betydelse för målet*.¹⁸ För att en uppgift ska vara av betydelse i målet ska den hänföra sig till en fråga som är föremål för domstolens prövning.¹⁹ De uppgifter som inte på det nyss angivna sättet har betydelse i målet och som har varit sekretessbelagda hos den myndighet de kom ifrån, behåller den sekretess de hade hos den andra myndigheten.²⁰ Enligt Skatteverket innebär detta att om Skatteverket överlämnar en akt med deklARATIONER och revisionspromemorior till förvaltningsrätten kommer alla uppgifter i akten som inte hör till saken att omgärdas av absolut sekretess även hos domstolen.²¹ För uppgifter som härrör från en annan myndighet och som inte var sekretessbelagda hos den myndigheten gäller i domstolsprocessen det raka skaderekvisitet.²² För uppgifter som saknar betydelse och som har erhållits från den skattskyldige gäller det raka skaderekvisitet för uppgifterna.²³ Det raka skaderekvisitet gäller även i övrigt för uppgifter som har lämnats av den skattskyldige. Således omfattas alla uppgifter som lämnats av den skattskyldige av rakt skaderekvisit.²⁴

I förarbetena till SekrL nämns som ett exempel på uppgifter som har *betydelse för målet* om en taxering överklagas på någon punkt, exempelvis därför att ett yrkande av avdrag i deklARATIONEN inte har följts.²⁵ I detta fall, anges i förarbetena, omfattas inte alla uppgifter i deklARATIONEN av den offentlighet som råder i skatteprocessen i domstol.²⁶ Det nämns inte uttryckligen i förarbetena, men konsekvensen av att det raka skaderekvisitet endast avser uppgifter av betydelse för målet bör vara att endast de deklARATIONSUPPGIFTERNA avseende det aktuella yrkade avdraget omfattas av det raka skaderekvisitet. Övriga deklARATIONSUPPGIFTER torde omfattas av semi-absolut sekretess. Exemplet i förarbetena är en aning obsolet, i och med att det avser tiden då skatteprocessen var en beloppsprocess och endast bestämt till viss taxering och visst belopp. I och med införandet av sakprocessen i samband med skatte-reformen 1990/91 blev processföremålet i de allra flesta fall mer avgränsat,

och fjärde punkten vilka motsvaras av 5 kap. 2 § första stycket tredje och fjärde punkten OSL.

¹⁸ Prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

¹⁹ Prop. 1971:39 s. 579 och prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

²⁰ Prop. 1979/80:2 Del A s. 259 och 43 kap. 1 § OSL.

²¹ Skatteverket, Offentligt eller hemligt, utgåva 4, 2009 s. 91.

²² Prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

²³ Prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

²⁴ Skatteverket, Offentligt och hemligt, utgåva 4, 2009 s. 91.

²⁵ Prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

²⁶ Prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

så att det avser en viss fråga, t.ex. ett visst avdrag, i stället för visst belopp och viss taxering. Övriga deklarationsuppgifter förutom de som är föremål för prövning ingår inte i processen. Detta förhållande hindrar dock inte att hela deklARATIONEN ges in. I det fallet är exemplet fortfarande aktuellt, såtillvida att endast de uppgifter som är av betydelse i målet omfattas av det raka skaderekvisitet. Övriga deklarationsuppgifter behåller den höga sekretessgraden som tillämpas på Skatteverkets verksamhet. En kategori av skatteprocesser liknar också beloppsprocessen i stor utsträckning, nämligen processer om skönstaxering och skönsbeskattning. Sådana processer omfattar, precis som den gamla beloppsprocessen, en hel taxering eller beskattningsperiod. I ett sådant fall kan det bli aktuellt att avgöra om hela deklARATIONEN är föremål för rakt skaderekvisit eller endast en del av den.

Det är inte endast förvaltningsdomstolarna som ska tillämpa domstolssekretessen. Av RÅ 81 2:57 framgår att Skatteverket ska tillämpa domstolssekretessen när handlingar befinner sig tillfälligt hos Skatteverket, exempelvis för yttrande.²⁷

5 Rättsvägledande avgöranden avseende domstolars sekretessprövning i skattemål

5.1 Allmänt

I detta avsnitt återfinns en genomgång av Regeringsrättens (numera Högsta förvaltningsdomstolen) praxis avseende sekretessprövning i skattemål. Avsnittet har disponerats efter olika kategorier av uppgifter och olika situationer där uppgifterna inhämtats. Uppgifterna har delats in i följande kategorier:

1. Uppgifter som inhämtats vid taxeringsrevision och liknande
2. Uppgifter om företags affärs- och driftsförhållanden
3. Uppgifter som lämnats i deklARATION med bilagor
4. Uppgifter om eftertaxering
5. Uppgifter om skatteplaneringsåtgärder
6. Uppgifter om den skattskyldiges hälsa
7. Uppgifter i förhandsbesked

Beträffande indelningen i kategorier kan konstateras att kategori 1, 3 och 7 avser *hur uppgifter har inhämtats* och således inte något visst slag av uppgifter. Uppgifter i övriga kategorier avser visst slag av uppgifter.

5.2 Uppgifter som inhämtats vid taxeringsrevision och liknande kontroll

Rättsfallet RÅ 83 2:9 avsåg en persons begäran att få ut handlingarna i ett mål i länsrätten (numera förvaltningsrätten) avseende en annan persons taxering. Regeringsrätten uttalade att det mot bakgrund av en avvägning mellan skydds- och offentlighetsintressena föreföll rimligt att så långt det var möjligt

²⁷ Se Skatteverket, Offentligt eller hemligt, utgåva 4. 2009 s. 92.

bevara sekretessen för uppgifter såsom de lämnats i självdeklaration med bilagor liksom sådana uppgifter som framkommit vid revision och andra kontrollaktioner. För sammanfattningar och slutsummeringar från deklarerationer liksom för argumentation och annat bevismaterial än revisionspromemorior och liknande torde, enligt Regeringsrätten, mindre behov av sekretesskydd föreligga. I det aktuella fallet omfattades handlingar som länsrätten erhållit från taxeringsnämnden avseende avvikelser från självdeklaration liksom en promemoria över taxeringsrevision och vissa andra aktbilagor av sekretess. Ett liknande resonemang återfinns i RÅ 85 Ab 137. Regeringsrätten hänvisar till RÅ 83 2:9 och uppger att det förefaller rimligt att så långt det är möjligt bevara sekretessen för uppgifter såsom de lämnats i självdeklaration med bilagor liksom sådana uppgifter som framkommit vid revision och andra kontrollaktioner. I detta senare mål kunde dock en revisionspromemoria lämnas ut på grund av att den endast innehöll uppgifter om att den reviderade personen bort redovisa ytterligare inkomst för fyra angivna taxeringsår och vilka summor det rörde sig om för varje år.

Rättsfallet RÅ 1986 not. 613 avser en begäran att få del av allmänna handlingar i ett skattemål. De handlingar som begärdes ut var dem som utgjorde "underlag till domskäl i skattedom" i länsrätten avseende en viss person. Den som begärde ut handlingarna anförde bl.a. följande:

"I domskälen förekommer följande formuleringar: "av revisionspromemorian framgår att försäljningen av fastigheten Spelbomskan nr 12 inte kan anses ha inneburit en total avveckling av B:s direkta och indirekta avknytning till fastighetsbranschen", samt "Av handlingarna i målet framgår också att B efter försäljningarna knappast haft för avsikt att pensionera sig", samt "På grund härav och med hänsyn till vad i övrigt anförts kan därför försäljningarna under beskattningsåret inte anses utgöra en slutlig avveckling av B:s rörelse" Läsaren av domskälen får dock inga som helst underlag till dessa påståenden; de delar av handlingarna som utgör grunden för dessa påståenden varken citeras eller bifogas domen. Jag begär nu att få ta del av de underlag i akten som domskälen hänvisat till på dessa punkter, oavsett om det är fråga om yttranden i revisionspromemorior eller andra handlingar. Det torde strida mot det allmänna rättsmedvetandet att underlag för så här avgörande påståenden i domskäl hemlighålls. Det bör stå var och en fritt att kunna granska dessa underlag, inte minst för att domskälen och påståendena i dessa kan ha betydelse för andra liknande mål."²⁸

De uppgifter som efterfrågades hade till väsentlig del inhämtats i en taxeringsrevision. Syftet med begäran om att få ta del av handlingarna var att den person som ville få ut handlingarna hade för avsikt att granska länsrättens avgörande. Skälet till granskningen var att den person som ville få ut handlingarna ansåg att några av länsrättens påståenden saknade grund. Regeringsrätten konstaterade att ett tillgodoseende av begäran visserligen kunde medföra skada och men för den skattskyldige. Denna risk kunde emellertid undanröjas genom att utlämnandet förbands med ett förbud att lämna uppgifterna vidare eller

²⁸ Så som anförandet återges i RÅ 1986 not. 613.

utnyttja uppgifterna för annat ändamål än att kontrollera länsrättens dom. Handlingarna skulle inte heller lämnas ut i sin helhet.

I RÅ 1986 not. 623 begärde en person att få ut vissa aktbilagor i ett eftertaxeringsmål. Kammarrätten, vars beslut fastställdes av Regeringsrätten, konstaterade att de aktuella handlingarna hade framkommit vid taxeringsrevision. Det kunde, enligt kammarrätten, antas att de uppgifter som fanns i handlingarna kunde leda till skada och men för enskild om de röjdes. Handlingarna kunde därför inte lämnas ut.

I RÅ 1990 not. 286 begärde en person att få ta del av en framställning om beslut rörande betalningssäkring och en till framställningen fogad förhandspromemoria, som upprättats vid länskattemyndighetens revisionsenhet. Handlingarna avsåg en annan person och var bilagda en akt i ett mål hos länsrätten. Regeringsrätten konstaterade att sekretessen omfattade inte endast den person som hade varit föremål för åtgärden utan även tredje man. Därefter konstaterades att förhandspromemorian innehöll sådana uppgifter som innebar att det kunde antas att enskild skulle lida skada eller men om uppgifterna röjdes. Vad gällde framställningen om beslut rörande betalningssäkring konstaterade Regeringsrätten att uppgifterna i huvudsak hade redovisats i länsrättens beslut om betalningssäkring och därför redan var offentliga. Endast de uppgifter i framställningen om beslut rörande betalningssäkring som inte redan var offentliga omfattades av sekretessen.

Rättsfallet RÅ 1996 not. 179 avsåg utlämnande av uppgifter ur revisionspromemorior, vilka var bilagda i länsrättens akter. Uppgifterna avsåg namn på styrelseledamöter i utländska bolag. Regeringsrätten konstaterade att de aktuella uppgifterna normalt inte var registrerade i Sverige eller på annat sätt fanns tillgängliga i offentlig handling. Vidare konstaterades att uppgifter om enskildas ekonomiska och personliga förhållanden som inhämtats vid taxeringsrevision i allmänhet inte kan röjas utan att den enskilde lider skada eller men. Regeringsrätten fann att det saknades anledning att göra en annan bedömning i det aktuella fallet. De efterfrågade uppgifterna omfattades således av domstolssekretess.

Av Regeringsrättens praxis framgår, enligt vår uppfattning, att uppgifter som inhämtats vid taxeringsrevision och liknande vanligen omfattas av sekretess, eftersom de anses ge upphov till skada eller men om de röjs. Enligt vår bedömning föreligger för detta slags uppgifter en presumtion för sekretess snarare än en presumtion för offentlighet, trots att uppgifterna omfattas av ett rakt skaderekvisit. Att det föreligger ett rakt skaderekvisit märks i själva verket inte alls vare sig i Regeringsrättens praxis eller i förarbetena. Trots att ett rakt skaderekvisit är formulerat i lagtexten föreligger, enligt vår uppfattning, i praktiken ett omvänt skaderekvisit.

5.3 Uppgifter om företags affärs- och driftsförhållanden

Målet RÅ 81 Ab 179 avsåg en begäran av en person att få ut kopior på en skriftväxling i ett mål i mellankommunala skatterätten avseende taxering av ett bolag. Innehållet i inlagorna avsåg ett avdrag som bolaget hade gjort vid

1978 års taxering. Regeringsrätten konstaterade att de aktuella handlingarna i huvudsak innehöll en diskussion om huruvida ett visst rättsfall var tillämpligt beträffande de frågor målet gällde. I övrigt berördes sakfrågorna i mycket allmänna ordalag och utan angivande av några belopp. Regeringsrätten konstaterade att handlingarna inte innehöll några sådana uppgifter om bolagets ekonomiska förhållanden att det kunde antas att bolaget skulle lida skada eller men om uppgifterna lämnades ut. De omfattades därför inte av sekretess.

I RÅ 2007 ref. 60 hade en person (person 1) begärt att få ut vissa handlingar i tre angivna mål som avgjorts av Regeringsrätten. Målen rörde resning av inkomsttaxeringar för en annan person (person 2). Bakgrunden i målet var att person 2 hade skönstaxerats och att hans överklaganden till länsrätt och kammarrätt hade avslagits. När han ansökte om resning hos Regeringsrätten hade han ingivit handlingarna ”*loan agreement*” och ”*trust deed*”. Handlingarna rörde vissa lånetransaktioner som person 2 hade företagit i Belgien under åren 1989–1991. Det var dessa handlingar person 1 ville få ut. Efter att ha redogjort för hur skadebedömningen skulle göras enligt förarbetena, bland annat att skadebedömningen ska kunna göras med utgångspunkt i själva uppgiften och inte i första hand behöver göras i det enskilda fallet utan att ett utlämnande *typiskt sett* ska vara ägnat att medföra skada,²⁹ konstaterade Regeringsrätten att det saknades anledning att anta att ett utlämnande av handlingarna till person 1 skulle kunna medföra skada eller men för person 2.

Regeringsrätten har i två fall beträffande begäran att ta del av företags importuppgifter funnit att sekretess har förelegat.³⁰ Detsamma gällde en begäran att hos Generaltullstyrelsen få ta del av handlingar beträffande ambassadernas uppköp av skattefria alkoholvaror.³¹

Det är svårt att dra några bestämda slutsatser av den praxis som finns beträffande uppgifter om företags affärs- och driftsförhållanden, eftersom praxis är sparsam och rör skilda områden. Möjligen kan slutsatsen dras av målen avseende import att uppgifter som avser ett företags verksamhet i detalj typiskt sett framstår som känsliga. Regeringsrätten tycks dock, till skillnad från vad vi uppfattar är fallet beträffande de i föregående avsnitt behandlade uppgifterna som inhämtats vid taxeringsrevision och liknande kontroll, tillämpa det raka skaderekvisit som uppställs i lagtexten och inte något omvänt skaderekvisit.

5.4 Uppgifter som lämnats i deklARATION med bilagor

Som ovan nämnts uttalades i RÅ 83 2:9 att det fanns skäl att bevara sekretessen för uppgifter såsom de lämnats i självdeklARATION med bilagor. För sammanfattningar och slutsummeringar från deklARATIONER liksom för argumentation och annat bevismaterial än revisionspromemorior och liknande torde, enligt Regeringsrätten, mindre behov av sekretesskydd föreligga. Samma uttalande återfinns i RÅ 85 Ab 137.

²⁹ Prop. 1979/80:2 Del A s. 80–81.

³⁰ RÅ 1993 not. 614 och RÅ 1994 not. 154.

³¹ RÅ 85 Ab 145.

Att det finns skäl att upprätthålla sekretess för uppgifter som lämnats i självdeklaration med bilagor kan förklaras med att den långtgående uppgiftsskyldigheten på skatteområdet är en viktig anledning till att ha semi-absolut sekretess på detta område. En anledning till att skyddsaspekten inte väger lika tungt för sammanfattningar och slutsummeringar är förmodligen att dessa avspeglas i taxerings- eller beskattningsbesluten, vilka, som ovan nämnts, är offentliga.

En undersökning av huruvida Regeringsrätten tillämpar rakt eller omvänt skaderekvisit beträffande uppgifter som lämnats i deklaration med bilagor leder, enligt vår uppfattning – i den mån slutsatser kan dras av det förhållandevis sparsamma rättsfallsmaterialet – till att sådana uppgifter som lämnats i deklarationer med bilagor presumeras vara föremål för sekretess. På detta slags uppgifter kan således i praktiken ett omvänt skaderekvisit anses tillämpligt. Sammanfattningar och slutsummeringar av sådana uppgifter är däremot föremål för ett rakt skaderekvisit.

Även om den långtgående uppgiftsskyldigheten kan förklara den strängare skadebedömningen avseende uppgifter som har lämnats i deklaration med bilagor, är denna förklaring, enligt vår uppfattning, utifrån syftena med de olika sekretessnivåerna i 27 kap. OSL inte helt tillfredsställande. Den långtgående uppgiftsskyldigheten motiverar den höga sekretessnivån hos Skatteverket enligt 27 kap. 1 § OSL (semi-absolut sekretess). Denna höga sekretessnivå hos Skatteverket ska balanseras med en större öppenhet – med offentlighet som presumtion – för skattemål i domstol enligt 27 kap. 4 § OSL. Genom det i praktiken tillämpade omvända skaderekvisitet beträffande uppgifter som har lämnats i deklaration återtogs denna större öppenhet i viss mån. Samma skäl som ligger till grund för förhållandet mellan hög sekretessnivå hos Skatteverket och låg sekretessnivå för skattemål i domstol motiverar således en höjning av sekretessnivån i domstol.

5.5 Uppgifter om eftertaxering

RÅ 81 2:57 avsåg en begäran om utlämnande av handlingar beträffande ansökan om eftertaxering och en besvärslinaga beträffande överklagande av taxeringsnämnds beslut om ordinarie taxering. I målet uttalade Regeringsrätten att det normalt kunde antas att en person som var föremål för eftertaxering känner obehag om det blir känt utåt att han påstås ha lämnat oriktig uppgift och därför är föremål för eftertaxering. Ett sådant obehag kan emellertid, enligt Regeringsrätten, inte utgöra ett sådant men som avses i sekretesslagens bestämmelser om domstolssekretess. Regeringsrätten utvecklade inte närmare *varför* detta obehag inte utgjorde men i sekretesslagens mening. Regeringsrätten konstaterade att den person som hade begärt att få ut handlingarna inte hade angivit för vilket ändamål han avsåg att använda uppgifterna. Det fanns därför inte grund för Regeringsrätten att göra någon skadebedömning just på grund av att den aktuella personen var sökande.

I RÅ 1986 not. 612 begärdes handlingarna i ett mål om eftertaxering och skattetillägg avseende en skattskyldig och i ett mål om inkomst- och förmö-

genhetstaxering samt skattetillegg avseende samme skattskyldige person ut. Regeringsrätten kom fram till att det kunde antas att den skattskyldige led skada och men om handlingarna lämnades ut. Detta gällde dock inte en del av en advokats inlägga, närmare bestämt sidhuvud, adress och telefonuppgifter m.m. samt datum och underskrift. Domen är kortfattad. Regeringsrätten går inte närmare in på varför risk för skada och men förelåg.

Av RÅ 81 2:57 kan enligt vår uppfattning inte några ytterligare slutsatser dras än att ett allmänt obehag över att ha varit föremål för eftertaxering inte utgör ett men i OSL:s mening. Uppgifter om eftertaxering förefaller således inte vara typiskt sett känsliga, så att de i allmänhet är föremål för sekretess. RÅ 1986 not. 612 innehåller, enligt vår uppfattning, för knapphändiga uppgifter för att det ska kunna dras några bestämda slutsatser av den. Den ger dock uttryck för att det i vissa fall kan finnas uppgifter i mål såväl om eftertaxering som ordinarie taxering som är så pass känsliga att sekretess föreligger.

5.6 Uppgifter om skatteplaneringsåtgärder

Rättsfallet RÅ 1990 not. 379 handlar om bedömningen av vad som utgör *men*. I det aktuella målet begärde en person ut handlingar som ett led i en undersökning om skattemål föranledda av skatteplanering. Efter att ha redogjort för innehållet i förarbetena³² konstaterar Regeringsrätten att utgångspunkten för en bedömning om men föreligger måste vara den berörda personens egen upplevelse. Bedömningen måste dock kunna korrigeras på grundval av gängse värderingar i samhället. Frågan om men föreligger måste enligt Regeringsrätten avgöras från fall till fall med beaktande av bland annat vilka personer som är inblandade, vilka åtgärder som är i fråga och vad uppgifterna kommer att användas till. I allmänhet kan ett röjande enbart av det förhållandet att någon vidtagit vad som kan betecknas som skatteplaneringsåtgärder inte antas leda till ett sådant men som avses i sekretesslagen. Däremot får, enligt Regeringsrätten, skaderekvisitet ofta anses uppfyllt när det gäller mer detaljerade uppgifter om skatteplaneringsåtgärderna, exempelvis i fråga om omfattningen och det närmare tillvägagångssättet. Regeringsrätten kom fram till att vissa av handlingarna kunde lämnas ut, men vissa inte. De handlingar som kunde lämnas ut var rättsutredningar och en allmän argumentation om hur de aktuella transaktionerna skulle bedömas. Däremot bedömdes mer detaljerade beskrivningar om de i transaktionerna delaktiga bolagens verksamhet liksom de olika delägarnas engagemang i bolagen anses kunna medföra skada för bolagen och men för delägarna.

Av detta rättsfall kan enligt vår uppfattning slutsatsen dras att detaljerade uppgifter avseende skatteplanering kan leda till skada för de parter som är direkt berörda av transaktionerna och till men för sådana personer som i och för sig har viss inblandning i transaktionerna, men som inte berörs av dem direkt. Det är, enligt vår uppfattning, inte möjligt att säga att uppgifter om skatteplaneringsåtgärder generellt är så känsliga att de anses medföra skada

³² Prop. 1979/80:2 Del A s. 83.

eller men. Däremot förefaller Regeringsrätten anse att detaljerade uppgifter om skatteplaneringsåtgärder är av den karaktären att det finns en presumtion för sekretess, trots det raka skaderekvisitet.

Regeringsrättens beskrivning av hur skadeprövningen ska gå till är av särskilt intresse. Som ovan nyss nämnts ska frågan om men föreligger avgöras från fall till fall med beaktande av bland annat vilka personer som är inblandade, vilka åtgärder som är i fråga och vad uppgifterna kommer att användas till. Vid rakt skaderekvisit är utgångspunkten att myndigheten inte ska behöva göra en så ingående prövning för att avgöra om en handling kan lämnas ut eller inte, utan att bedömningen i första hand ska kunna göras med utgångspunkt i den efterfrågade uppgiften *i sig*. En sådan ingående prövning som Regeringsrätten beskriver känns mer igen från skadeprövningen vid ett omvänt skaderekvisit.

5.7 Uppgifter avseende skattskyldigas hälsa

I RÅ 81 2:35 begärde en person (person 1) att få ta del av en besvärsskrivelse som var ingiven till ett mål i länsrätten (numera förvaltningsrätten) av en annan person (person 2). Besvärsskrivelsen innehöll bland annat uppgifter om att person 2 hade varit sjuk när han upprättade deklARATIONEN och att han därför inte fyllt i blanketterna korrekt, en beskrivning av ett hus och uppgifter om ett av person 2 felaktigt gjort avdrag. Regeringsrätten konstaterade, efter att ha citerat ett långt stycke ur förarbetena,³³ att uppgifterna, *med hänsyn till deras allmänna karaktär*, inte kunde anses vara sådana att det kunde antas att person 2 skulle lida skada eller men om de röjdes. Uppgifterna var därför offentliga.

Intressant i denna dom är att Regeringsrätten kommer fram till att ett röjande inte kunde anses vara sådana att det kunde antas att den enskilde skulle lida skada eller men om de röjdes, trots att det av förarbetena framgår att förekomsten av uppgifter om t.ex. sjukdom som grund för att yrkande av avdrag för nedsatt skatteförmåga i allmänhet fick antas medföra men för den enskilde.³⁴ Regeringsrådet *Petrén* utvecklade i RÅ 81 2:35 sin mening om detta förhållande. Han konstaterar att slutsatsen skulle kunna dras av de generella motivuttalandena att utgångspunkten för rättstillämpningen är att sekretessbehov inte föreligger beträffande alla de triviala uppgifter om enskildas personliga förhållanden som normalt utgör huvudinnehållet i inlagorna i taxeringsmål. Han konstaterar vidare att om risk för skada eller men för enskild skulle anses föreligga vid varje sådan uppgifts röjande skulle sekretessnivån drastiskt höjas. Offentligheten beträffande det löpande arbetet hos skattedomstolarna skulle på det hela taget, enligt *Petrén*, upphöra. Offentlighet skulle i huvudsak kvarstå endast för uppgifter som medtagits i domar och beslut. *Petrén* konstaterar att en sådan tillämpning inte har avsetts i förarbetena.³⁵

Petrén uttalar vidare om det nyss nämnda förarbetsuttalandet beträffande

³³ Prop. 1979/80:2 Del A s. 83.

³⁴ Prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

³⁵ *Petrén*s utveckling av sin mening i RÅ 81 2:35.

uppgifter om t.ex. sjukdom, vilket också innehåller passusen att uppgifter som rör intäkter och avdrag också normalt får anses hemliga.³⁶

”Skulle varje sådan uppgifts röjande automatiskt anses vara till skada eller men för den skattskyldige eller annan enskild, fick i stort sett allt material i taxeringsmålen sekretessbeläggas, något som skolat undvikas. För att komma till rätta med de tillämpningssvårigheter som den nya lagstiftningen vållar i ett initialskede, tvingas man i den praktiska hanteringen av sekretessfrågorna bortse från kasuistiska exemplifieringar i motivuttalandena som icke är kongruenta med stadgandets övergripande syfte.”³⁷

Petréns slutsats är att det i målet inte hade framskyttat något särskilt förhållande som skulle kunna föranleda tillämpning av det raka skaderekvisitet. Den efterfrågade besvärslagan var därför offentlig.³⁸

Det är svårt att avgöra om *Petréns* tankar i utvecklandet av hans mening återspeglar varför utgången i domen blev som den blev. Han är tydligen tveksam till att de uttalanden i vilka man i förarbetena höjer sekretessnivån för vissa kategorier av uppgifter på skatteområdet. En iakttagelse som kan göras är att Regeringsrätten i andra mål, nämligen de ovan nämnda avseende uppgifter som inhämtats vid taxeringsrevision och liknande, har följt motsvarande kasuistiska uttalande om en allmänt hög skyddsnivå av uppgifter av detta slag. Vi delar *de sententia ferenda* de synpunkter *Petrén* framför avseende att höja sekretessnivån för vissa kategorier av uppgifter. Såsom Regeringsrättens praxis har utvecklats sedan sekretesslagens tillkomst anser vi dock att höjningar av sekretessnivån för vissa kategorier av uppgifter tillämpas i praktiken.

Det är också, enligt vår uppfattning, troligt att det som har gett upphov till bedömningen är att uppgifterna i det konkreta fallet, oavsett hur det förhåller sig ”i allmänhet”³⁹ inte riskerade att föranleda men för den enskilde. Troligen skulle röjande av mer ingående uppgifter om den en enskilds hälsoförhållanden konstateras medföra risk för men för den enskilde. Enligt vår bedömning talar därför mycket för att rättsfallet inte ska tolkas som ett avståndstagande från förarbetena utan snarare i linje med förarbetena: Även om röjande av uppgifter om sjukdom i allmänhet kan anses medföra risk för men för den enskilde, behöver det inte alltid göra det.

5.8 Förhandsbesked

Förhandsbesked överklagas direkt till Regeringsrätten. De tas upp av Regeringsrätten utan prövningstillstånd. Av detta skäl är förhållandevis många skattemål i Regeringsrätten överklagade förhandsbesked.

Förhandsbesked lämnas efter ansökan av enskild eller av Skatteverket. Förhandsbesked efter ansökan av enskild får lämnas om frågan avser sökandens skattskyldighet eller beskattning och det är av vikt för sökanden eller

³⁶ Se prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

³⁷ *Petréns* utveckling av sin mening i RÅ 81 2:35.

³⁸ *Petréns* utveckling av sin mening i RÅ 81 2:35.

³⁹ Prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning (5 § lagen [1998:189] om förhandsbesked i skattefrågor). För att ett förhandsbesked ska lämnas efter ansökan av Skatteverket krävs alltid att det är av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas (6 och 6 a §§ lagen om förhandsbesked i skattefrågor).

I rättsfallet 1986 not. 322 begärde en person att få ta del av föredragningspromemorian beträffande förhandsbeskedet till ett mål i Regeringsrätten. Regeringsrätten konstaterade att föredragningspromemorian bestod av dels en redogörelse för handlingarna i målet, dels en rättsutredning. Regeringsrätten konstaterade att den del av föredragningspromemorian som avsåg en redogörelse för handlingarna i målet omfattades av sekretess. Hinder för utlämnande förelåg därför, enligt Regeringsrätten. Däremot omfattades inte övriga delar av promemorian av sekretess.

I RÅ 1987 not. 5 begärde en person att få ut handlingar från ett överklagat förhandsbesked. Sökanden i ärendet om förhandsbesked hade förklarat att han inte eftersatte sekretessen. Regeringsrätten fann att det kunde antas att den sökanden i ärendet om förhandsbesked led skada eller men om handlingarna lämnades ut utom såvitt avsåg dagboksbladet. Följaktligen kunde endast dagboksbladet lämnas ut.

RÅ 1992 ref. 9 avser frågan om huruvida rätten till partsinsyn kan medföra att uppgifter i av Skatteverket argumentationsvis åberopade ärenden om förhandsbesked avseende andra personer lämnas ut. Regeringsrätten konstaterade att reglerna om partsinsyn innebär att den enskilde har rätt till partsinsyn, om det inte är av synnerlig vikt för enskilt eller allmänt intresse att materialet inte lämnas ut (se 10 kap. 3 § första stycket OSL). I dessa fall ska myndighet lämna ut upplysningar om vad materialet innehåller i övrigt i den utsträckning det behövs för att parten ska kunna ta tillvara sin rätt och det kan ske utan allvarlig skada för det intresse som sekretessen ska skydda. I det aktuella fallet hade skattemyndigheten (numera Skatteverket) lämnat ut två av förhandsbeskeden i avidentifierad form. Dessa två förhandsbesked hade också refererats i den slutliga revisionspromemorian. Ett förhandsbesked hade endast refererats i den slutliga revisionspromemorian. Regeringsrätten konstaterade att det för en sökande i ett förhandsbeskedsärende *regelmässigt är av synnerlig vikt* att sekretessbelagd uppgift i målet inte röjs. De efterfrågade handlingarna kunde därför inte lämnas ut till bolaget. Regeringsrätten konstaterade dock att det för att parten skulle kunna ta tillvara sin rätt var väsentligt att parten fick möjlighet att bedöma på vad sätt förutsättningarna i de åberopade förhandsbeskeden överensstämde med dem som gällde i det aktuella fallet. Regeringsrätten konstaterade att skattemyndigheten genom att tillhandahålla två förhandsbesked i avidentifierat skick och återge ett förhandsbesked fick anses ha tillgodosett behovet av partsinsyn.

I RÅ 2002 not. 156 hade sökanden i ett ärende om förhandsbesked eftergett sekretessen och samtyckt till att uppgifterna som rörde honom kunde lämnas ut. Regeringsrätten konstaterade att samtliga uppgifter förutom uppgift om två andra sökandes namn kunde lämnas ut. Ett utlämnande av namnuppgif-

terna kunde nämligen, enligt Regeringsrätten, antas medföra att den enskilde skulle lida skada eller men om de lämnades ut.

I RÅ 2002 not. 172 begärde en person att få ta del av handlingarna i ett ärende om förhandsbesked, som hade avgjorts av Regeringsrätten. Begäran avsåg främst yttranden och uttalanden som kunde ha gjorts av Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet, revisor eller annan redovisningssakkunnig. I den mån namn och andra uppgifter var skyddade av sekretess kunde de, enligt den person som begärde ut handlingarna, tackas över. Sökanden hade i målet inte eftergett sekretessen. Däremot hade sökanden medgivit att uppgifterna kunde lämnas ut i avidentifierat skick. Regeringsrätten inledde med att hänvisa till förarbetena. Regeringsrätten konstaterade därvid att den skattskyldiges långtgående skyldighet att lämna uppgifter om sina personliga och ekonomiska förhållanden ansågs ge särskild tyngd åt skyddsaspekten.⁴⁰ Regeringsrätten fann att bestämmelserna om skattese sekretess utgjorde hinder för att lämna ut de efterfrågade handlingarna i befintligt skick. Sådant hinder förelåg dock inte, enligt Regeringsrätten, om uppgifterna avidentifierades, så att sambandet mellan enskild person och uppgifterna inte kunde spåras. På detta sätt skulle risken för skada eller men för den enskilde kunna undanröjas. Regeringsrätten fann därför att det var möjligt att lämna ut handlingarna efter avidentifiering, med vissa undantag. Avidentifieringen innebar, enligt Regeringsrätten, att de uppgifter som avsåg namn, adress, personnummer, organisationsnummer, organisationsstruktur, affärsområden, ägarförhållanden och aktieinnehav inte skulle lämnas ut. Vad beträffade vissa handlingar i målet var en avidentifiering inte möjlig. Det gällde en årsredovisning och en beskrivning över legal struktur. Dessa senare handlingar kunde, enligt Regeringsrätten, inte alls lämnas ut, eftersom det kunde antas att den enskilde led skada eller men om de lämnades ut.

De här genomgångna rättsfallen avseende förhandsbesked ger enligt vår uppfattning uttryck för att det regelmässigt föreligger sekretess i överklagade ärenden om förhandsbesked. Det är inte endast regelmässigt så att det finns en risk för skada och men, utan i RÅ 1992 ref. 9 uttalar Regeringsrätten att det till och med regelmässigt är av synnerlig vikt att sekretessbelagd uppgift i målet inte röjs.

Det kan konstateras att trots att det raka skaderekvisitet innebär en presumption för offentlighet föreligger det inte någon presumption för offentlighet beträffande överklagade förhandsbesked. Tvärtom föreligger det en stark presumption för sekretess. I och med att skyddsintresset väger tungt i förhandsbeskedsärenden kan det, enligt vår uppfattning, diskuteras om det kanske skulle vara lämpligt med att särreglera dessa mål och låta dem, även i lagtexten, bli föremål för ett omvänt skaderekvisit.

⁴⁰ Prop. 1979/80:2 Del A s. 256.

5.9 Sammanfattning

Enligt förarbetena till gamla sekretesslagen nämns följande uppgifter som känsliga:⁴¹

- Sjukdom – röjande medför i allmänhet men för den enskilde
- Uppgifter om intäkter och avdrag – normalt hemliga
- Uppgifter som inhämtats vid taxeringsrevision och kontroll – skaderekvisitet uppfyllt i flertalet fall⁴²

Av vår genomgång av rättspraxis på området kan konstateras följande beträffande dessa punkter:

- Uppgifter av allmän karaktär om den enskildes hälsa medför inte nödvändigtvis men för den enskilde⁴³
- Uppgifter om intäkter och avdrag – bekräftas inte av rättspraxis. Regeringsrådet Petréén tar avstånd från detta uttalande i RÅ 81 2:35
- Uppgifter som inhämtats vid taxeringsrevision och annan kontroll – presumtion för sekretess⁴⁴

Vidare kan följande konstateras av rättspraxis avseende olika kategorier av uppgifter

- Uppgifter om affärsförhållanden och driftsförhållanden – presumtion för sekretess i den mån det handlar om uppgifter i detalj,⁴⁵ i annat fall presumtion för offentlighet⁴⁶
- Uppgifter som lämnats i deklaration med bilagor – presumtion för sekretess⁴⁷
- Uppgifter om eftertaxering – presumtion för offentlighet.⁴⁸ I vissa fall kan dessa uppgifter vara så känsliga att sekretess föreligger.⁴⁹
- Uppgifter om skatteplaneringsåtgärder – detaljerade uppgifter om skatteplanering presumeras vara föremål för sekretess⁵⁰
- Förhandsbesked – presumtion för sekretess⁵¹

⁴¹ Sammanfattning här tyder på att 27:4 i praktiken bygger på ett *neutralt skaderekvisit* (vilket riksdagen bestämt tagit avstånd från). Förvirringen är alltså betydande när det gäller tillämpningen av 27:4. Se vidare om neutralt skaderekvisit, SOU 2003:99 s. 141 ff.

⁴² Prop. 1979/80:2 Del A s. 259.

⁴³ RÅ 81 2:35.

⁴⁴ RÅ 83 2:9, 1986 not. 613, 1986 not. 623, 1990 not. 286 och 1996 not. 179.

⁴⁵ RÅ 2007 ref. 60, RÅ 1993 not. 614, RÅ 1994 not. 154 och RÅ 85 Ab 145.

⁴⁶ RÅ 81 Ab 179.

⁴⁷ RÅ 83 2:9 och RÅ 85 Ab 137.

⁴⁸ 81 2:57.

⁴⁹ RÅ 1986 not. 612.

⁵⁰ RÅ 1990 not. 379.

⁵¹ 1986 not. 322, 1987 not. 5, 1992 ref. 9, 2002 not. 156 och 2002 not. 172.

6 Avslutande kommentarer

I inledningen till denna artikel angavs att artikeln syftar till att analysera bestämmelserna och tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna om skattese-kretess i skattemål i domstol. Det angavs också att det i syftet ingick att lämna synpunkter *de lege ferenda* och *de sententia ferenda* utifrån ändamålsenligheten av bestämmelserna och dessas tillämpning. I denna avslutande kommentar följs artikelns syfte upp.

En slutsats som kan dras beträffande *bestämmelserna* om skattese-kretess i domstol i 27 kap. 4 § OSL är att bestämmelsen är enhetligt utformad. Det finns ett skaderekvisit, nämligen det raka skaderekvisitet. Det raka skaderekvisitet innebär att sekretess gäller *om det kan antas* att viss skada eller visst men uppstår om uppgiften röjs. Det raka skaderekvisitet innebär en presumtion för offentlighet.

Redan vid läsningen av förarbetena till 27 kap. 4 § OSL kan det iakttas att sekretessnivån tycks höjas för vissa typer av uppgifter. Röjande av uppgifter om sjukdom medför i allmänhet men för den enskilde, vilket får konsekvensen att de i allmänhet ska vara hemliga. Uppgifter om intäkter och avdrag anges i förarbetena normalt vara hemliga. För uppgifter som har inhämtats vid taxeringsrevision och kontroll uttalas att skaderekvisitet ska vara uppfyllt i flertalet fall.

Vad beträffar den del av syftet som avser en undersökning av *tolkningen och tillämpningen* av bestämmelserna i 27 kap. 4 § OSL har Regeringsrättens praxis sedan införandet av SekrL undersökts. Vi har analyserat denna praxis genom att dela in den i olika kategorier av uppgifter och undersökt hur skadebedömningen har gått till för respektive kategori. Vi har gjort indelningen i kategorier utifrån olika linjer vi har funnit i rättspraxis, men andra indelningar hade också varit möjliga. I undersökningen av Regeringsrättens praxis bekräftas den höjning av sekretessnivån som kan iakttas vid läsningen av förarbetena. Däremot bekräftas den inte till fullo för samma kategorier av uppgifter som anges i förarbetena. Vi har inte funnit uttryck för ett förhöjt skaderekvisit för intäkter och avdrag. Regeringsrättens praxis ger inte heller klart uttryck för att uppgifter om sjukdom omfattas av en i praktiken förhöjd sekretessnivå. Att uppgifter som inhämtats vid taxeringsrevision och kontroll omfattas av en förhöjd sekretessnivå bekräftas av Regeringsrättens praxis. Våra slutsatser beträffande olika kategorier av uppgifters skaderekvisit i praktiken utifrån Regeringsrättens praxis framgår av tabellen nedan:

Uppgiftskategori	Rakt skaderekvisit	Förhöjd skaderisk
Uppgifter som inhämtats vid taxeringsrevision och kontroll		X
Uppgifter om företags affärs- och driftsförhållanden	X (allmänna)	X (i detalj)
Uppgifter som lämnats i deklARATION med bilagor		X
Uppgifter om eftertaxering	X	
Uppgifter om skatteplaneringsåtgärder	X (allmänna)	X (i detalj)
Uppgifter om den skattskyldiges hälsa	X (allmänna)	X (i detalj)
Uppgifter i förhandsbesked		X

Av tabellen ovan framgår att uppgifter som inhämtats vid taxeringsrevision och kontroll, uppgifter som lämnats i deklARATION och bilagor liksom uppgifter i förhandsbesked i praktiken innebär en förhöjd skaderisk. Detta gäller oavsett slag av uppgifter. Det är således, enligt vår uppfattning, inte möjligt att dra slutsatsen att uppgifterna *i sig* är av den karaktären att de ska sekretessbeläggas vid tillämpningen av det raka skaderekvisitet. I stället tillämpas snarare ett omvänt än ett rakt skaderekvisit.

Uppgifter om eftertaxering omfattas i praktiken av ett rakt skaderekvisit. Uppgifter om företags affärs- och driftsförhållanden, om skatteplaneringsåtgärder och om den skattskyldiges hälsa tycks omfattas av ett rakt skaderekvisit i den mån de är allmänna. I den mån de går in på förhållanden i detalj förefaller de innebära en förhöjd skaderisk, dvs. för detaljerade uppgifter föreligger en presumtion för sekretess. I dessa senare fall, som avser vissa slag av uppgifter, skulle man kunna anse att detta uppgifter *i sig* är sådana att de föranleder sekretess vid tillämpningen av ett rakt skaderekvisit. Det som komplicerar bilden är emellertid att Regeringsrätten i RÅ 1990 not. 379 uttalar att bedömningen beträffande om men föreligger beträffande skatteplaneringsåtgärder får avgöras från fall till fall med beaktande av bland annat vilka personer som är inblandade, vilka åtgärder som är i fråga och vad uppgifterna kommer att användas till. En så nyanserad bedömning beträffande om men föreligger är inte typisk vid en tillämpning av ett rakt skaderekvisit, men däremot av ett omvänt skaderekvisit.

Rättsfallsgenombgången resulterar, enligt vår uppfattning, i ett rättsläge som inte till fullo överensstämmer med lagtexten och inte heller med lagstiftningens allmänna syften såsom de uttrycks i förarbetena. Vi anser därför att det

finns skäl att diskutera rättstillämpningen *de sententia ferenda* och lagstiftningen *de lege ferenda*. Den enklaste lösningen skulle vara att Regeringsrätten tillämpade det raka skaderekvisit som stipuleras i 27 kap. 4 § OSL på alla skattemål i domstol. På så sätt skulle avvägningen mellan offentlighets- och integritetsskyddsintressena, så som de är allmänt formulerade i förarbetena med hög sekretessnivå hos Skatteverket och låg sekretessnivå i domstol kunna upprätthållas. Den förhöjda sekretessnivå som kan iakttas i förarbetena och Regeringsrättens praxis avseende vissa kategorier av uppgifter förefaller emellertid, enligt vår uppfattning, återspegla vissa behov och hänsynstaganden som motiverar en presumtion för sekretess snarare än för offentlighet. Möjligt skulle en lösning kunna vara att höja sekretessnivån i domstol för vissa kategorier av uppgifter. Den kategori som enligt vår uppfattning skulle finnas störst skäl att särreglera är uppgifter i mål om förhandsbesked. I förhandsbeskeden framstår presumtionen för sekretess som mycket stark och sekretessen är mycket mer en regel än ett undantag, så länge den enskilde inte har avstått från sekretessen. På grund av förhandsbeskedens huvudsakliga syfte, att ge ledning för tolkning och tillämpning av skattelag på planerade, ännu inte genomförda transaktioner, finns skäl att upprätthålla sekretess även i domstol till skydd för exempelvis företags affärsförhållande. Oavsett om och i så fall vilka förändringar i lagstiftningen som skulle kunna företas, skulle vi välkomna en översyn av reglerna om skattesekretess i domstol.

Jur. dr Jesper Ekroth och professor Eleonor Kristoffersson är verksamma som lärare och forskare vid Akademien för juridik, psykologi och socialt arbete vid Örebro universitet.