

HENRIK MELIN

## Tillräcklig domsmotivering i förvaltningsdomstol? – fyra principer tillämpande på mål om anstånd med betalning av skatt

*Diskussionen om hur rättskipningen i skattemål kan förbättras är i dag levande. Frågor om exempelvis hur ett avgörande måste vara motiverat och hur en domstols bevisvärdering ska redovisas har alltså aktualitet. Denna förbättringsdiskussion väcker också en specifikt rättslig fråga till liv, vilka krav ställer förvaltningsprocesslagen på de allmänna förvaltningsdomstolarna i detta avseende? I denna artikel undersöks tolkningsläget avseende förvaltningsprocesslagens motiveringsskyldighet och vilken närmare innebörd detta krav har fått i Justitieombudsmannens tillsynspraxis. När motiveringsskyldigheten i förvaltningsprocesslagen sätts i spel som regel hos JO blir det idag tydligt att denna kan preciseras till fyra principer som ger ett mer utförligt svar på frågan vad det innebär att det de skäl som bestämt utgången ska framgå av beslutet. I vilken mening principerna existerar och om dessa kan accepteras som en precisering av förvaltningsprocesslagens krav diskuteras i denna artikel. Vidare illustreras dessa principer genom en undersökning av hur tio avgöranden om anstånd med betalning av skatter och avgifter är motiverade.<sup>1</sup>*

### 1 INLEDNING

#### 1.1 Problemet

En domare i förvaltningsdomstol måste motivera sitt avgörande på ett godtagbart sätt. Frågan är därmed vad en dom i konkret mening behöver innehålla för att den ska vara godtagbart motiverad? Vad kan utpekas som gällande rätt i denna fråga? I andra stycket i 30 § Förvaltningsprocesslagen (SFS 1971:291) anges att det av beslutet ska framgå de skäl som bestämt utgången. De naturliga följdfrågorna blir vad ett skäl är för något respek-

---

<sup>1</sup> Ett särskilt tack riktas till Mats Tjernberg för värdefulla diskussioner och synpunkter gällande detta arbete.

tive vad det innebär att detta måste framgå? Lagtexten ger inga svar på dessa frågor samtidigt som det är svårt att föreställa sig att alla skäl skulle vara godtagbara eller att dessa kan framgå i domen på vilket vis som helst. Möjligheten att framgångsrikt vända sig till förvaltningsprocesslagens förarbete eller rättspraxis för konkreta kriterier avseende motiveringsskyldighetens närmare innebörd är dessvärre likaså klart begränsad. Ur dessa källor går det alltså inte att utläsa hur man ska skilja en acceptabel motivering från en oacceptabel. Frågeställningen vad det innebär att de skäl som bestämt utgången av beslutet ska framgå präglas således av ett rättskällmässigt bristtillstånd, vilket också klart återspeglas i den rättsvetenskapliga doktrinen. Hur förvaltningsprocesslagens motiveringsskyldighet ska förstås är mot denna bakgrund en positivrättsligt svårbesvarad fråga.

## 1.2 Bakgrund och syfte

Denna text handlar om hur ett avgörande måste vara motiverat för att inte strida mot förvaltningsprocesslagens krav på de att de skäl som bestämt utgången ska framgå. Den grundläggande tankestrukturen här är att inom rättskälllärans ramar ge ett svar på om respektive hur det är möjligt att bedöma om ett avgörande är godtagbart. Syftet är alltså att leda diskussionen om förvaltningsdomstolarnas hantering av skattemål från svårutvärderade begrepp som exempelvis kompetens, rättssäkerhet och kvalitet till frågan hur förvaltningsprocesslagen ska tolkas.<sup>2</sup> Det är enligt min uppfattning först när denna fråga är klarlagd som det är möjligt att inom ramen för en positivrättslig diskussion formulera eller validera kritik som framförs mot ett specifikt avgörande. Ett exempel på kritik med klar anknytning till hur ett avgörande är motiverat, men som inte formulerats utifrån förvaltningsprocesslagens specifika begrepp, är Rättsvis Skatteprocess rapport *Skattemål i förvaltningsdomstol*. Här aktualiseras bl.a. frågeställningarna om rätten agerar opartiskt, om bevisvärderingen får ett rimligt utfall och om målen blir tillfredsställande utredda.<sup>3</sup> Rapporten *Åtgärder för att förbättra skatteprocessen i stora och komplicerade mål – ökad samsyn mellan inblandade parter* som under 2019 framtagits i samarbete mellan Sveriges Advokatsamfund, Skatteverket och förvaltningsdomstolarna behandlar på samma vis välformulerade motiveringsskyldighetsfrågor, men

---

2 Ett samtida exempel på när rättskipningen i skattemål betraktats utifrån dessa begrepp är betänkandet av Utredning om fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen SOU 2014:76.

3 Rättsvis Skatteprocess rapport den 7 maj 2018 Skattemål i förvaltningsdomstol s. 16.

detta sker ur bäddat från sitt omedelbara sammanhang att kravet följer av en bestämmelse i förvaltningsprocesslagen. Svaret på vad ett godtagbart motiverat avgörande ska innehålla ger oss alltså också rättsvetenskaplig tillgång till ytterligare frågeställningar av angeläget slag. Ett annat exempel på när domskäl diskuteras ur ett skatterättsligt perspektiv är Skattenytts temanummer om dåvarande Regeringsrättens domskäl.<sup>4</sup> Här nämns överhuvudtaget inte de bestämmelser i förvaltningsprocesslagen som anger ramarna för vad ett avgörande måste innehålla och när domstolens motiveringar avhandlas sker det exempelvis i termer om domskälen har en metodisk respektive pedagogisk uppbyggnad<sup>5</sup>, om dessa är att betrakta som bra eller mindre bra<sup>6</sup> och om motiveringarna bär spår av fenomenet att domstolen valt en kortfattad linje.<sup>7</sup> Även om det inte finns något att invända i sak mot de synpunkter som framförts med hjälp av denna terminologi materialiserar sig samtidigt frågeställningen om det kan finnas mer distinkta begrepp som skulle kunna ge en diskussion om förvaltningsdomstolarnas avgöranden ytterligare precision?

Artikeln har följande disposition. Inledningsvis behandlas de rättskällor som enligt min uppfattning finns att tillgå, denna inledande metod är således rättsdogmatisk i den meningen att den aktuella bestämmelsen i förvaltningsprocesslagen uttolkas primärt i förhållande till lagtextens lydelse, förarbetsuttalanden och rättspraxis. Här efter undersöks vilken roll dessa rättskällor tillåts spela i JO:s tillsynspraxis. De principer som kan utkristalliseras i denna tillsynspraxis tillämpas sedan på tio avgöranden på skatterättens område och slutligen förs en diskussion om utfallet av detta bemödande respektive om samma principer kan accepteras i förhållande till rättsordningen i övrigt. Metodologiskt kan alltså undersökningens andra och tredje del, i brist på ett bättre begrepp, betecknas som rättsdogmatiskt explorativa; det är med den källhierarkiska rationaliteten som blicken riktas mot JO:s tillsynsarbete.

4 Skattenytt, nummer 3 2011.

5 Ibid. s. 139.

6 Ibid. s. 145.

7 Ibid. s. 157.

## 2 RÄTTSKÄLLORNA

### 2.1 Förvaltningsprocesslagens motiveringskyldighet i lagtext, förarbete, rättspraxis, doktrin och JO:s tillsynspraxis

Vad har lagstiftaren avsett med att de skäl som bestämt utgången ska framgå av domstolens beslut? I prop. 1970/71:30 s. 584 beskrivs motiven på detta vis.

Lagen bör vidare innehålla en bestämmelse om förvaltningsdomstols skyldighet att motivera sina beslut. Bestämmelsen bör utformas i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande föreskrift i promemorians lagförslag.

Promemorian som åsyftas är ”Förfarandet i förvaltningsdomstol”, DsJU 1970:11, och i den beskrivs på sidan 138 bestämmelsens innehåll:

#### *Överväganden*

I överensstämmelse med de tidigare lagförslagen har i paragrafen ansetts böra utsägas att domstolens avgörande skall grundas på det som handlingarna innehåller och som förekommit i övrigt i målet och att skälen för avgörandet skall framgå av beslutet. I anledning av påpekandet från länsstyrelsen i Blekinge län kan framhållas att i kravet på att skälen för avgörandet skall framgå av beslutet inte ligger att en särskild motivering alltid skall lämnas. Kan skälen utläsas av sakframställningen, såsom t.ex. är fallet när där klargörs att målet är otvistigt behövs ingen motivering därutöver. Sådana ytterligare regler om besluts innehåll som finnes i förslag till lag om socialdomstol synes ej påkallat. I anledning av påpekandet från hovrätten över Skåne och Blekinge bör framhållas att beslutet givetvis bör ge besked om vad domstolen funnit bevisat i målet, om bevisfrågan utgör en springande punkt.

Utöver informationen om att en motivering inte behövs i mål där parterna är överens respektive att rätten ska redogöra för vad man funnit bevisat innehåller inte förarbetet någon precisering av kravet att de skäl som bestämt utgången ska framgå. Denna position är inte tillfredsställande. Om vi inte vet vad som i konkret mening krävs för att ett avgörande ska vara tillräckligt motiverat enligt förvaltningsprocesslagen så är det inte heller möjligt att uttala sig om vilken betydelse samma avgörande ska tillmätas inom ett visst rättsområde. Utan mer specifika kriterier kan vi inte säga något rättvenskapligt om på vilket vis en klagande fått sina skäl prövade eller om ett avgörande är lämpligt att utpeka som prejudicerande i en viss fråga.

På informationsekonomisk grund kan man vid detta utfall ställa sig frågan om motiveringskravets begränsade källmaterial har kommenter-

rats i den rättsvetenskapliga doktrinen? Ulrik von Essen skriver i sin kommentarer till förvaltningsprocesslagen att det inte är möjligt att med någon precision ange hur långt kravet på motivering ska sträckas i det enskilda fallet.<sup>8</sup> Denna position fångar visserligen lagtextens öppna karaktär men talar samtidigt emot att det skulle vara möjligt att formulera generella kriterier för hur domskälen ska formuleras.<sup>9</sup> Ulrik von Essen ger dock vid sidan av detta dock även uttryck för vad som bör ingå i rättens redovisade bedömning. Detta är uttalanden som fått stor betydelse i JO:s senare tillsynspraxis och som kommer att spela en avgörande roll i denna artikel. Problemet här är istället, ur ett rent källteoretiskt perspektiv, att den omedelbara kopplingen till förvaltningsprocesslagens förarbete blir lidande. Huruvida motiveringsskyldigheten kan preciseras på detta vis kommer jag beröra i artikelns avslutande diskussion.

Om vi istället går direkt till rättspraxis står det klart att frågan prövats vid ett tillfälle av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ82 2:49.

Med hänsyn till sakens vikt och till frågans läge efter länsrättens slutliga behandling av målet framstår det som särskilt angeläget att motiveringsskyldigheten enligt 30 § andra stycket förvaltningsprocesslagen fullgjorts. Kammarrätten har emellertid inte lämnat några skäl för sitt beslut i omhändertagandefrågan.

Det är naturligtvis riktigt att en helt utelämnad motivering innebär att de skäl som bestämt utgången inte framgår av beslutet och att detta innebär ett brott mot bestämmelsen i förvaltningsprocesslagen. Någon vägledning för att bedöma lämnade domskäl ger dock inte detta avgörande och vi kan därför inte vända oss till rättspraxis för att ta reda på vad som är gällande rätt i denna fråga.

Denna situation är problematisk. Kravet att det av beslutet ska framgå de skäl som bestämt utgången saknar undantag, det innebär att alla förvaltningsdomstolar, i alla mål där parterna inte är överens, måste efterleva detta. Samtidigt är det inte möjligt att genom förarbete och rättspraxis få ett specifikt svar på hur detta krav ska tolkas. Vilket svar kan då en rättsvetenskaplig analys ge frågan hur en domstol ska tillämpa 30 § andra stycket förvaltningsprocesslagen?

8 Ulrik von Essen. Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar, 2017 s. 375.

9 Liknande uppfattningar finns hos Gunnar Bergholtz, *Ration et Auctoritas*, 1987 s. 149 respektive Rune Lavin, *Förvaltningsrättslig tidskrift*, 1999, häfte 3 s. 64.

Riksdagens ombudsmän har i sin tillsynsverksamhet återkommande avhandlat frågan om specifika avgöranden varit tillräckligt motiverade, problemet här är alltså inte att det saknas praxis att analysera utan istället att justitieombudsmännens beslut enligt min uppfattning inte, för närvarande, erkänns som en rättskälla i strikt mening. Till skillnad från det konventionella positivrättsliga källmaterialet kan dock JO:s publicerade beslut ge oss svar på två frågeställningar. 1. Hur kan man som rättstillämpare argumentera för att ge ett positivrättsligt svar på frågan hur ett avgörande ska vara tillräckligt motiverat? 2. Hur ska ett avgörande vara utformat för att beslutsfattaren ska undgå JO-kritik? Denna tillsynspraxis kan alltså ge ett indikativt besked om hur motiveringsskyldigheten kan tolkas när den sätts i spel som förvaltningsprocessuell regel. Man behöver också reflektera över om det finns någon form av erkänningsregel i svensk rätt med innebörden att domare exempelvis bör följa den rättsuppfattning Riksdagens ombudsmän ger uttryck för i sin tillsynsverksamhet. Frågan är inte lättbesvarad och jag nöjer mig i detta sammanhang med reflektionen att existensen av en sådan erkänningsregel delvis motsägs av hur de avgöranden som förekommer i denna undersökning de facto har utformats.

### 3 FYRA PRINCIPER FÖR DOMSMOTIVERING I RIKSDAGENS OMBUDSMÄNS TILLSYNSPRAXIS

#### 3.1 Hur preciserar JO gällande rätt?

Kravet att de skäl som bestämt utgången ska framgå kan tolkas på minst två olika vis. Den första tolkningen är konkret och innebär att domstolen måste ange sina skäl, detta illustreras väl av RÅ82 2:49 där motiveringsskyldigheten inte ansågs vara uppfylld på den grunden att kammarrätten inte hade angett något skäl överhuvudtaget. Den andra tolkningen är att den text som anges under rubriken domskäl ska beskriva vad det är som verkligen bestämt utgången i målet. Problemet för JO, som ska bedöma om ett avgörande är tillräckligt motiverat, är dock att rekvisiten *framgå* och *skäl som bestämt utgången* inte kan preciseras tillräckligt utifrån uttalanden i förarbeten eller rättspraxis. Hur förhåller sig JO till detta tolkningsproblem?

I beslut nr 1<sup>10</sup> avseende förvaltningsrätten i Linköping återges delar av den diskussion om *lagens krav på motivering* som finns i Bertil Wenner-

10 JO:s beslut den 23 maj 2014, ärendenummer 748-2014, ”Kritik mot fyra domare vid förvaltningsrätten i Linköping för utformning av domskäl i mål om psykiatrisk tvångsvård”.

gren och Ulrik von Essens kommentar till förvaltningsprocesslagen.<sup>11</sup> Vidare återges ur samma kommentar (8 §) att det i mål om psykiatrisk tvångsvård inte är tillräckligt med enbart patientens medgivande för att chefsöverläkarens talan ska kunna bifallas.

I beslut nr 2<sup>12</sup> finns ingen egentlig beskrivning av förvaltningsprocesslagens motiveringsskyldighet utan det närmare skälet till domsmotivering förklaras genom återgivandet av de olika grunderna för omhändertagande och skillnaderna i befogenhet för ungdomshemmen som följer av dessa.

I beslut nr 3<sup>13</sup>, anges inte någon redogörelse för rättsläget och JO:s ställningstagande har i huvudsak handlat om att förutsättningarna för psykiatrisk tvångsvård inte redovisats närmare.

I beslut 4<sup>14</sup> redovisas ett längre resonemang om bestämmelsens närmare innebörd. Detta sker dock utan uttalad koppling till några andra rättskällor än lagtextens lydelse.

JO preciserar alltså gällande rätt genom tre olika tekniker. I beslut 1 tilläts doktrinuttalanden fylla ut rättsläget. Av beslut 4 framgår en rättsuppfattning som närmast ansluter till Wennergrens kommentar till förvaltningsprocesslagen<sup>15</sup>, någon hänvisning till denna anges dock inte i beslutet. I de övriga ärendena används de underliggande materiella bestämmelserna som vägledning i frågan hur domskälen borde ha utformats. På samma underlag går det också att konstatera hur motiveringsskyldigheten i samma måltyp, psykiatrisk tvångsvård, preciseras med såväl hänvisning till doktrinen som till de underliggande bestämmelserna.

I protokoll 1<sup>16</sup> avseende förvaltningsrätten i Härnösand läggs en rättsuppfattningen från ett tidigare beslut till grund för ställningstagandet i motiveringsskyldighetsfrågan.

I ett beslut den 23 maj 2014 (JO 2014/15 s. 318, dnr 748-2014) kritiserade jag domare vid Förvaltningsrätten i Linköping för bristfälliga domskäl i fem av-

11 I beslutet anges följande hänvisning: Förvaltningsprocesslagen m.m., 1 september 2013, Zeteo, kommentaren till 30 §.

12 JO:s beslut den 29 januari 2014, ärendenummer 629-2013, "Kritik mot en förvaltningsrättsfiskal för utformning av ett beslut att fastställa ett omedelbart omhändertagande enligt lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, LVU".

13 JO:s beslut den 2 maj 2002, ärendenummer 2490-2001, "Initiativärende mot Länsrätten i Göteborg angående utformningen av en dom".

14 "Kritik mot länsrätt för att den inte fullgjort sin motiveringsskyldighet enligt 30 § förvaltningsprocesslagen" (Ämbetsberättelse 1991/1992 s. 144).

15 Bertil Wennergren, Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommenterar, 2001 s. 289 ff.

16 *Inspektion av förvaltningsrätten i Härnösand den 9–11 april 2019* (ärendenummer 2159-2019).

göranden som gällde psykiatrisk tvångsvård. Jag uttalade i beslutet att det var viktigt att domskälen skrevs så att det framgick att domstolen tog sin uppgift på allvar och inte okritiskt accepterade de bedömningar som hade gjorts inom psykiatrin. Jag kan konstatera att flera av de granskade avgörandena vid Förvaltningsrätten i Härnösand var bristfälliga på samma sätt som de kritiserade avgörandena vid Förvaltningsrätten i Linköping.

Sammanfattningsvis: JO preciserar antingen innehållet i gällande rätt genom att implicit eller explicit hänvisa till doktrin eller de materiella bestämmelser som ska tillämpas i målet.

### **3.2 Vilka ställningstaganden gör JO genom beskrivningen av gällande rätt?**

Förvaltningsprocesslagens motiveringsskyldighet skulle kunna förstås som att varje explicit motivering som avhandlar frågorna i målet är godtagbar oavsett vad den har för närmare utformning. Bestämmelsens lydelse talar inte emot en sådan tolkning. Om detta är riktigt markerar 30 § 2 st. FPL en lägstanivå som i allt väsentligt innebär att varje avgörande måste innehålla någon form av motivering. Motiveringskyldigheten är då formell till sin karaktär. En annan tolkning är att rekvisitet *skäl* i bestämmelsen markerar ett krav på att rättens argumentation ska vara rationell, ett avgörande som inte står i strid med motiveringskyldigheten kännetecknas då inte bara av att innehålla en motivering utan också av att beskriva vilken bedömning rätten gjort. Ansluter sig JO till någon av dessa positioner?

I beslut 1 återger JO ur Wennergrens och von Essens kommentar till förvaltningsprocesslagen följande uppfattning om vad lagens krav på motivering innebär.

1. Ett beslut ska vara skrivet så att det klargör för läsaren vad det är för frågor som prövats och varför de bedömts på det sätt som skett.
2. Det bör finnas en direkt korrespondens mellan lagens rekvisit, de faktiska omständigheterna i målet och domstolens bedömning av dessa faktiska omständigheter.
3. I mål där det handlar om huruvida vissa omständigheter är bevisade eller inte bör man ställa motsvarande krav på förvaltningsdomstolarna som på de allmänna domstolarna när det gäller att redovisa varför den ansett att en omständighet är bevisad.



4. Det måste vara fråga om en riktig motivering och inte en skenmotivering. En motivering som endast är en omformulering av en lagbestämmelse är alltså inte godtagbar. Motiveringen måste i stället på ett konkret plan beskriva vilka värderingar, överväganden och slutledningar som rätten gjort av de faktiska omständigheterna för att nå en viss utgång.

Enligt min uppfattning kan man ur dessa punkter utläsa fyra principer. Den första punkten ger uttryck för en *dispositionsprincip*, avgörandet ska vara strukturerat så att det klargör vilka frågor som prövats och hur de bedömts. Punkt två ger oss en *korrespondensprincip*. Tillämpliga bestämmelser, faktiska omständigheter och rättens bedömning ska inbördes korrespondera. Den tredje punkten uppställer ett krav på explicit bevisvärdering, *bevisvärderingsredovisningsprincipen*. Punkt 4 anger att en motivering måste vara konkret, det ska framgå hur rätten har tänkt. Detta är *substansprincipen*.

I protokoll 1 sker en hänvisning till det precis avhandlade beslutet och JO konstaterade att flera av de granskade avgörandena vid Förvaltningsrätten i Härnösand var bristfälliga på samma sätt som de kritiserade avgörandena vid Förvaltningsrätten i Linköping.

I beslut 2, uttalar JO att det inte får råda någon tvekan om vilken bestämmelse som domstolen har tillämpat. Detta är ett resonemang som ryms inom ramen för *korrespondensprincipen*.

JO anser i beslut 3 följande om dåvarande länsrättens dom.

1. I domen borde det ha redogjorts för i vart fall något av vad chefsöverläkaren angett och vad den sakkunnige uttalat.
2. Det hade varit lämpligt att återge de tillämpliga bestämmelserna i LPT.
3. I själva motiveringen borde länsrätten ha redogjort för sina överväganden på ett sätt som närmare knyter an till förutsättningarna för tvångsvård enligt LPT.

Punkten 1 avser omständigheterna i målet, punkten 2 rekvisiten och punkten 3 rättens bedömning. Även här ger alltså JO uttryck för att det existerar en *korrespondensprincip* som domstolen i det aktuella fallet inte levt upp till.

I beslut 4 anger JO att särskilda krav på tydlighet i motivering krävs då den förlorande parten är en fysisk person, som inte företräds av ett juridiskt ombud och det tillämpliga regelsystemet är av mera komplicerat slag. Att vara tydlig ställer krav på disposition, korrespondens och substans, tre av de fyra aktuella principerna är således aktualiserade här. Uppfattningen att det skulle ställas *särskilda krav* på tydlighet, dvs. tydlighet utöver normalgraden, när den klagande är en enskild person är dock en uppfattning som är svår att härleda till någon av de aktuella principerna eller till någon form av rättskälla.

### 3.3 Vilket genomslag får beskrivning av gällande rätt i JO:s bedömningar?

I fall 1 motiverar JO sitt ställningstagande att domskälen inte uppfyller de krav som ställs i 30 § andra stycket FPL med följande argument.

Den som läser de fem domarna slås av att motiveringarna – de egentliga domskälen – i väsentliga delar är näst intill ordagrant likadana i de fem domarna. Motiveringarna saknar anknytning till de omständigheter som rätten har bedömt i målen och är helt enkelt redovisningar av lagtexten. Det är alltså fråga om sådana motiveringar som i kommentaren till FPL kallas för skenmotiveringar. [...].

I skyldigheten att motivera sitt ställningstagande ligger enligt min mening att redovisa hur rätten analyserat detta material och kommit fram till att patienten lider av en allvarlig psykisk störning. I de granskade domarna finns det ingen sådan analys utan enbart ett konstaterande att patienten lider av en allvarlig psykisk störning.

Kravet JO uppställer, att en motivering ska vara substantiell, framgår endast av Wennergrens och von Essens doktrinuttalanden. De avgöranden JO granskade var samtliga motiverade i formell mening, ställningstagandet att skenmotiveringar inte är förenliga med 30 § FPL:s lydelse fick således avgörande betydelse för den kritik som riktades mot domstolen.

I protokoll 1 får 2014 års rättsuppfattning avseende förvaltningsrätten i Linköping fullt genomslag.

I beslut 2 formulerar JO sin kritik på följande vis.

I beslutet framgår det alltså inte med stöd av vilken bestämmelse, dvs. 2 eller 3 § LVU, som rätten bedömde att det var sannolikt att V.L. behövde beredas vård. Det får som sagt inte råda någon tvekan om grunden för det omedelbara omhändertagandet. På grund av bristerna i det underställda beslutet i det avseendet var det särskilt angeläget för domstolen att tydligt redogöra för om

omhändertagandet gjordes med stöd av 2 eller 3 § LVU. BB:s underlåtenhet att göra detta innebär att de skäl som har bestämt utgången inte framgår. För detta ska hon kritiseras.

I detta fall preciserar JO förvaltningsprocesslagens motiveringsskyldighet genom att hänvisa till den materiella bestämmelse som domstolen ska pröva i målet. Här finns alltså inget explicit ställningstagande i frågan hur förvaltningsprocesslagen ska uttolkas.

I beslut 3 anger JO följande resonemang till grund för sin kritik.

Jag instämmer i vad länsrätten anfört i remissyttrandet om att det i domen borde ha redogjorts för i vart fall något av vad chefsöverläkaren angett till stöd för sin ansökan och vad den sakkunnige uttalat. Detta var påkallat särskilt med hänsyn till att den enskilde invänt i målet att han inte hade någon allvarlig psykisk störning samt att ett vårdbehov kunde tillgodoses på frivillig väg. Som länsrätten berört i yttrandet hade det också varit lämpligt att i domen återge de tillämpliga bestämmelserna i LPT. Vidare anser jag att länsrätten i själva motiveringen i domen borde ha redogjort för sina överväganden på ett sätt som närmare knöt an till förutsättningarna för tvångsvård enligt bestämmelserna i LPT. Jag kan således konstatera att domen inte uppfyllde kraven enligt 30 § andra stycket FPL på hur domar och beslut ska utformas.

Inte heller i detta ärende redovisas en uppfattning om tolkningsproblemet i 30 § FPL, eftersom JO inte beskriver sitt ställningstagande i denna fråga innan rättsuppfattningen tillämpas går det inte att diskutera vilket genomslag en sådan bedömning får.

I beslut 4 uttalar JO bl.a. följande.

Länsrätten har enligt min mening inte uppfyllt minimikraven härvidlag. Domen innehåller strängt taget inte något, som förtjänar beteckningen motivering. En lapidarisk upplysning om att man bifaller besvären kan endast anses innefatta ett domslut, innebärandes att klagandens – länskattemyndighetens- yrkande om att ytterligare 3750 kronor skulle ta upp som inkomst av tjänst godtogs [...].

I likhet med de två föregående tillsynsärendena saknar också detta en beskrivning av gällande rätt. Samtliga tre innehåller dock specifika ställningstaganden i frågan om hur förvaltningsprocesslagens motiveringsskyldighet ska tolkas, vilka överväganden som föregått dessa är dock inte redovisade för läsaren.

Sammanfattningsvis kan tillsynspraxis sägas ha förtydligats i 2014 (Förvaltningsrätten i Linköping) och 2019 (Förvaltningsrätten i Härnösand) års bedömningar genom att motiveringsskyldigheten beskrivits i sin beståndsdelar. Denna precisering består i att Wennergren och von Essens kommentar till den aktuella bestämmelsen i förvaltningsprocesslagen tillåtit spela en betydande roll i tolkningen av vad det innebär att det av beslutet ska framgå de skäl som bestämt utgången i målet. I JO:s tillsynspraxis behandlas alltså dessa doktrinuttalanden som en rättskälla. Vi ska nu övergå till att undersöka vad som sker när de principer, som jag anser vara möjliga att utläsa, används vid utvärderingen av avgöranden som gäller anstånd med betalning av skatter och avgifter.

#### 4 PRINCIPERNA TILLÄMPADE PÅ TIO ANSTÅNDSMÅL

##### 4.1 Inledning

Är dispositionsprincipen, korrespondensprincipen, bevisvärderingsredovisningsprincipen och substansprincipen möjliga att tillämpa i en bedömning av ett konkret avgörande? Om så är fallet är en lika angelägen fråga vilken ny kunskap det är möjligt att nå med detta tillvägagångssätt? Jag har valt att utifrån rättsdatabasen Infotorg den 4 november 2018 ta fram de vid tidpunkten senaste 10 avgörandena gällande anstånd enligt 63 kap. Skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL). Skälen till detta är flera. Av 68 kap. 1 § SFL framgår att beslut om beskattning gäller omedelbart, detta innebär i konkret mening att den rättsliga konfliktsituation som uppstår när den skatteskyldige begär omprövning eller överklagar det fattade beslutet inte automatiskt medför ett anstånd med den skatt som påförts. I en överklagandesituation innebär denna ordning att den skattskyldige i regel blir betalningsskyldig långt innan allmän förvaltningsdomstol har prövat om Skatteverkets bedömning i den underliggande skattefrågan varit välgrundad. Anstånd kan dock beviljas efter en ansökan till Skatteverket och detta kan ske på fyra grunder. För ändringsanstånd krävs att det råder tveksamhet kring hur stort beloppet som slutligen ska betalas (63:4 SFL). De tre andra grunderna är undvikande av betydande skadeverkningar respektive oskälighet (63:5 SFL) och synnerliga skäl (63:15 SFL). De mål jag undersöker har således det gemensamt att Skatteverket inte funnit att någon av dessa grunder till anstånd varit tillämpliga. Det första skälet till valet av måltyp är att det är enkelt att föreställa sig rättskipningens funktion i detta fall, förvaltningsdomstolarna ska pröva om

det är rätt att den skattskyldige ska betala sin skuld till staten innan denna slutligt har bedömts skatterättsligt. Om det visar sig att principerna inte går att använda så är det fortfarande möjligt att föra ett resonemang om vad det rimligen måste innebära att skälen som bestämt utgången framgår i förhållande till bestämmelsernas syfte. Det andra skälet till valet av måltyp är att anståndsmål i princip innehåller identiska rättsfrågor och att detta skapar goda förutsättningar för jämförelser av olika slag. Det tredje skälet är att det krävs prövningstillstånd i kammarrätten för måltypen, detta innebär att den övervägande delen av skattskyldiga får sina anståndsmål slutligt prövade i förvaltningsrätten och att undersökningens material därmed kan avgränsas ytterligare.<sup>17</sup> Undersökningen är principutvecklande och vilar på hypotesen att det är tillräckligt att undersöka ett antal om 10 avgöranden i detta syfte. Syftet är alltså inte att kvantitativt undersöka hur domskäl i anståndsmål är formulerade, utan om de fyra principer som framgår av JO:s tillsynspraxis överhuvudtaget går att använda inom ramen för en analys av domskäl.

## 4.2 Dispositionsprincipen

### 4.2.1 Principen i tillämpning

Denna princip innebär att ett avgörande ska vara strukturerat så att det klargör vilka frågor som prövats och hur de bedömts. Enligt min uppfattning ger denna princip uttryck för en formell motiveringsskyldighet, de egentliga domskälen måste innehålla någon form av indikation på vad det är för rättsliga fråga som ska prövas och någon form av bedömning av den samma. I fall nummer 1<sup>18</sup> anger förvaltningsrätten bl.a. följande skäl till sitt avgörande.

Det har, enligt förvaltningsrättens mening, inte framkommit några omständigheter som gör att det kan anses tveksamt, i den mening som avses i 63 kap. 4 § SFL, att AA kommer att bli skyldig att betala de påförda skatterna. Anstånd kan därför inte beviljas på denna grund.

Utifrån dispositionsprincipen kan vi enkelt identifiera frågan, *om det framkommit några omständigheter som gör att det kan anses tveksamt om*

17 2 av de 10 fall som ingår i denna undersökning överklagades till kammarrätt, inte i något av dessa meddelades prövningstillstånd.

18 Förvaltningsrätten i Stockholms avgörande den 18 oktober 2018 i mån nr 21176-18 respektive 21177-18.

AA kommer att bli skyldig att betala de påförda skatterna, och bedömningen inte framkommit i förvaltningsrättens domskäl. Dispositionsprincipen ger oss alltså inträde till en fortsatt analys och definierar undersökningens källmaterial, men kan inte säga oss något om vad det är för domskäl som rätten har angett.

Ett annat exempel från fall 1 visar hur fråga och bedömning framgår av en och samma mening.

Det framstår inte heller som oskäligt att AA ska behöva betala skatterna.

Frågan som prövas är om det föreligger oskälighet i 63 kap. skatteförfarandelagens mening och bedömningen är att det inte framstår som att det föreligger sådan oskälighet i AA:s fall. Även om man utifrån de andra principerna kan ha synpunkter på detta skäl så råder det alltså ingen tvekan om vilken fråga förvaltningsrätten prövat.

I fall 3<sup>19</sup> är domskälen bl.a. disponerade på följande vis.

Förvaltningsrätten har vid prövningen av anståndsfrågan tagit del av handlingarna i underliggande skattemål för inkomstår 2016 (mål [...]) och inkomstår 2017 (mål nr [...]). Förvaltningsrätten finner med hänsyn till vad som framgår av handlingarna i målen och då några nya omständigheter inte framkommit att det inte kan anses tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas.

Av skälen framgår i första meningen att det är anståndsfrågan som ska prövas. I den andra meningen får vi reda på att det inte kan anses tveksamt hur stort beloppet är som slutligt kommer att behöva betalas.

I fall 7<sup>20</sup> markeras även de frågor som ska prövas med rubriker: *Anstånd på grund av tveksamhet, Anstånd på grund av betydande skadeverkningar, Anstånd på grund av synnerliga skäl.*

I samtliga 10 fall finns det inget som talar emot slutsatsen att dispositionsprincipen är efterlevd. I nio av tio<sup>21</sup> fall är principen dessutom förstärkt av inledande separata stycken om den eller de bestämmelser som domstolen tillämpar.

---

19 Förvaltningsrätten i Uppsalas avgörande den 23 oktober 2018 i mål nr 6399-18.

20 Förvaltningsrätten i Göteborgs avgörande den 10 oktober 2018 i mål nr 9442-18.

21 I fall 5, Förvaltningsrätten i Jönköpings avgörande den 27 september 2018 i mål nr 4842-4844-18, framgår de tillämpliga bestämmelserna av en hänvisning till Skatteverkets beslut som finns bilagerad domen.

### 4.2.3 Utvärdering av dispositionsprincipen

Inom ramen för de undersökta avgörandena har dispositionsprincipen varit lätt att tillämpa. Det främsta skälet till detta är att undersökningen i första hand är begränsad till ett identifikationsmoment: redovisas den rättsliga frågeställningen och redovisas någon form av bedömning av denna? Dispositionsprincipen är vid en första anblick lätt att avfärda som basal. Den ger oss dock kunskap om ett grundläggande förhållande: har domstolen lämnat några skäl överhuvudtaget? Om så inte är fallet framgår det direkt av RÅ82 2:49 att ett sådant förhållande är oförenligt med förvaltningsprocesslagens bestämmelse om motiveringsskyldighet.

## 4.3 Korrespondensprincipen

### 4.3.1 Principen tillämpad

Tillämpliga bestämmelser, faktiska omständigheter och rättens bedömning ska inbördes korrespondera. Om vi utgår från att dispositionsprincipen endast kan vara uppfylld om tillämpliga bestämmelser och rättens bedömning korresponderar så måste detta led istället handla om ifall de faktiska omständigheterna korresponderar med rättens bedömning. Den omedelbara frågan blir därför vad korrespondens innebär i detta sammanhang? Av Ulrik von Essens kommentar till förvaltningsprocesslagen framgår att *de faktiska omständigheterna* ska förstås genom den processrättsliga representationen *konkreta rättsfakta*.<sup>22</sup> Korrespondens ska således föreligga mellan de omständigheter som åberopas till stöd för talan och den bedömning som rätten redovisar. Begreppet *faktisk* betecknar alltså inte ett utslag av bevisvärdering utan måste enligt min uppfattning förstås som en avgränsning av det i ett enskilt mål förekommande processmaterialet. Med denna slutsats inställer sig dock ett praktiskt problem. I de tio avgöranden som analyseras i detta sammanhang saknas tillgång till akterna och det är därför inte möjligt, att exempelvis ifråga om omständigheter, jämföra parternas inlagor och reciten. Undersökningen kommer därför att vila på rationalitetsantagandet att domstolen redovisat omständigheterna på ett oklanderligt vis. Korrespondensen kommer mot denna bakgrund att bedömas utifrån hur den uttrycker sig i de skäl som domstolarna anger. Undersökningen tar vidare sikte på den del av domstolarnas bedömning som brukar beskrivas som de egentliga domskälen, dvs. den faktiska bedömningen. Detta innebär i konkret mening att jag som ut-

22 von Essen s. 375.

gångspunkt inte kommer att undersöka hur dessa domskäl förhåller sig till den beskrivning av gällande rätt som i regel förekommer under domskälsrubriken, en eventuellt förekommande bakgrundsbeskrivning eller hur Skatteverkets inställning återges.

Den skattskyldiges position i fall 1.

AA yrkar att han ska medges anstånd med betalning av slutlig skatt till dess ärendena beträffande beskattningsfrågorna avgjorts och anför bl.a. följande. Han har rätt till avdrag för kapitalförluster på 100 000 kr för vardera aktuellt beskattningsår. Dessa avser kapitaltillskott som han gjort till ett numera sålt aktiebolag. Kapitaltillskotten gjordes för över 10 år sedan och de är redovisade i registrerade årsredovisningar hos Bolagsverket och är verifierade av externa revisorer.

Förvaltningsrättens domskäl, i relevant avseende, har följande utformning.

Förvaltningsrätten har tagit del av Skatteverkets handlingar i de underliggande skatteärendena. Det har, enligt förvaltningsrättens mening, inte framkommit några omständigheter som gör att det kan anses tveksamt, i den mening som avses i 63 kap. 4 § SFL, att AA kommer att bli skyldig att betala de påförda skatterna. Anstånd kan därför inte beviljas på denna grund.

Korresponderar invändningen om kapitalförluster med förvaltningsrättens bedömning att det inte framkommit några omständigheter som indikerar tillräckligt tveksamhet i skatteförfarandelagens mening? Som jag tidigare återgett har JO uttalat att det bör finnas en direkt korrespondens mellan lagens rekvisit, de faktiska omständigheterna i målet och domstolens bedömning av dessa faktiska omständigheter. I fall 1 saknas dock denna direkta form av korrespondens i och med att förvaltningsrättens hantering av den skattskyldiges invändning sker genom formuleringen att det enligt rättens mening inte framkommit några omständigheter som gör att det kan anses tveksamt i skatteförfarandelagens mening att AA kommer bli skyldig att betala de aktuella skatterna.<sup>23</sup> Den direkta

---

23 Utanför syftet med denna artikel ligger uppgiften att analysera domskälen språkteoretiskt. I fall 1 är det emellertid uppenbart att förvaltningsrättens formulering bygger på den underförstådda premissen att kapitalförlustsinvändningen bedömts inom ramen för konstaterandet att det inte framkommit några omständigheter som konstituerar anståndsgrundande tveksamhet. Denna observation ligger i sig nära det Erik Björling betecknar rättsliga entymem (Rättstillämpningens tystnad, En rättsvetenskaplig narratologisk studie om argumentation och rättsliga uttryck inom civilprocessen, 2017 s. 139 ff.) Det avgörandet påpekandet i detta sammanhang



korrespondens som saknas är alltså det faktum att invändningen om kapitalförlusterna inte behandlas explicit i förvaltningsrättens domskäl. I fall 1 är kan således korrespondensen mellan omständigheter och rättens bedömning betecknas som indirekt.

Fall 2.<sup>24</sup>

AA yrkar att han beviljas anstånd med att betala skatt med 558 508 kr och anför bl.a. följande. Han har ett annat ärende med Skatteverket avseende mervärdesskatt. Anstånd borde beviljas till dess att ärendet är avgjort. Skatteverket har avslagit hans begäran om att återfå mervärdesskatt och han planerar att överklaga detta. Han kan betala hälften nu, men behöver få betalning av resterande del av beloppet uppskjutet under en period.

Förvaltningsrättens egentliga domskäl har utformats på bl.a. följande vis.

AA har inte angett någon period för vilken han begär anstånd. Vidare har han inte visat att han endast har tillfälliga betalningssvårigheter. Han har inte åberopat något som visar att han faktiskt kommer att ha möjlighet att betala skatteskulden, som uppgår till ett betydande belopp, efter en kortare tids anstånd. Det framgår därmed inte att ett anstånd inte leder till kreditförluster för det allmänna. Vad AA anför och vad som i övrigt framkommit i målet anses därmed inte utgöra synnerliga skäl för att medge det sökta anståndet. Överklagandet ska därför avslås.

Även i detta fall blir korrespondensbegreppet utmanat av sin empiriska verklighet. Här är det inte som i fall 1 fråga om indirekt korrespondens genom kortfattade och slutsatsorienterade domskäl, utan i fall 2 är domskälen istället mer utförliga än de omständigheter och skäl som den skattskyldige anför. Det råder alltså stark korrespondens mellan tillämpliga bestämmelser och domskäl men indirekt korrespondens mellan domskäl och omständigheter. Hur den klagande har utformat sin talan har alltså inverkat på domskälen och en korrespondensbrist behöver alltså inte med nödvändighet existera i just domskälen. Förhållandet att den klagande framställt utomrättsliga argument för anstånd och att korrespondensen därmed är högre mellan tillämpliga bestämmelser och domskäl föreligger

---

är dock att det inte finns något konkret stöd i JO:s tillsynspraxis för att domskäl som huvudsakligen bygger på betydande mått av entymematisk underförståddhet innebär att motiveringsskyldigheten är uppfylld.

24 Förvaltningsrätten i Göteborgs avgörande den 24 oktober 2018 i mål nr 12229-18.

även i fall 4<sup>25</sup> där förvaltningsrättens bedömning är inriktad på att beskriva vad som inte är visat i målet.

Skäl saknas att ifrågasätta att AA har för avsikt att betala skatteskulden. Det saknas dock underlag i målet som ger stöd för att hennes betalningssvårigheter är tillfälliga och att hon faktiskt kommer att ha möjlighet att betala skatteskulden efter en kortare tids anstånd. Det framgår därför inte att ett anstånd inte leder till kreditförluster för det allmänna. Synnerliga skäl att bevilja AA anstånd med betalning saknas därmed. Överklagandet ska därför avslås.

I fall 3 återges yrkanden och grunder på följande vis.

AA har överklagat besluten och uppger som skäl för sin talan att förvaltningsrätten inte avgjort frågan om kapitalvinsten och att anstånd ska medges till dess målet är avgjort. Hon anser att det inte kan vara så att en enskild tjänsteman ska föregå domstolens beslut.

Förvaltningsrätten domskäl i samma mål.

Förvaltningsrätten har vid prövningen av anståndsfrågan tagit del av handlingarna i underliggande skattemål för inkomstår 2016 [...] och inkomstår 2017 [...]. Förvaltningsrätten finner med hänsyn till vad som framgår av handlingarna i målen och då några nya omständigheter inte framkommit att det inte kan anses tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas. Det förhållandet att frågan om beräkning av kapitalvinsten inte är avgjord av förvaltningsrätten utgör inte skäl för en annan bedömning. Anstånd med betalning av skatten för inkomstår 2017 kan därför inte beviljas enligt 63 kap. 4 § SFL. Det har inte heller i övrigt anförts någon grund för att anstånd ska beviljas. Överklagandet ska därför avslås.

Förvaltningsrättens prövning innehåller i detta fall två moment i korrespondenshänseende. Först en allmän prövning om målen innehåller anståndsgrundande omständigheter och sedan en specifik bedömning av den (enda) invändning som framställts. Domskäl, omständigheter och bestämmelser korresponderar alltså inbördes.

I fall 5 har grunderna återgetts på följande vis.

Bolaget vidhåller sin begäran om anstånd och anför bl.a. följande. Andelarna i de utländska bolagen har haft direkt nytta och samband med verksamheten som bedrevs i bolaget. De utländska bolagen har av misstag utfärdat ”share

---

25 Förvaltningsrätten i Göteborgs avgörande den 3 oktober 2018 i mål nr 9007-18.

certificate” i AA:s namn men det gör inte honom till ägare av de utländska bolagen. Skatteverket har inte nått upp till beviskravet som krävs vid efterbeskattning.

### Förvaltningsrättens domskäl.

Förvaltningsrätten, som även har tagit del av Skatteverkets beskattningsbeslut samt bolagets överklagande av det, bedömer att det inte framstår som tveksamt om bolaget kommer bli skyldig att betala den aktuella skatten. Förvaltningsrätten finner vidare att det inte har framförts några omständigheter som innebär att betalning av skatten skulle medföra betydande skadeverkningar för bolaget eller att det annars skulle framstå som oskäligt. Inte heller i övrigt har det framkommit några omständigheter som medför att bolaget ska medges anstånd. Överklagandet ska därför avslås.

Fall 5 är ett ytterligare exempel på när grunderna inte korresponderar i direkt mening med domskälen. Invändningarna om ägarförhållandet respektive beviskravet behandlas alltså inom ramen för konstaterandet att förvaltningsrätten *bedömer att det inte framstår som tveksamt om bolaget kommer bli skyldig att betala den aktuella skatten.*

Även fall 6<sup>26</sup> innehåller samma typ av korrespondensrelation.

AA yrkar att förvaltningsrätten med ändring av det överklagade beslutet ska medge honom anstånd med inbetalning av skatten då det är tveksamt hur stort skattebelopp som han kommer att behöva betala. Till stöd för sitt yrkande anför han bl.a. följande. Med beviskravet ”tveksam” förstås att det är lika troligt att skatten ska sättas ned som att den ska bestå. Beviskravet för efterbeskattning är klart framgår och är högre än för omprövning i ordinarie ordning samt kräver även att oriktig uppgift har lämnats. Slutsatsen att insättningarna skulle avse ersättning för förvärsarbete är felaktig. Det rör sig om obeskattade medel som hans son har försträckt honom. Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 framgår att företaget utdelade två miljoner till sonen den 30 juni 2015. Det finns sålunda olika förklaringar till vad insättningarna avser och det förefaller därför ligga närmast till hans [sic] att anstånd medges till dess sakfrågan har avgjorts i skattedomstol.

Den indirekta korrespondensen uppstår när den klagandes grunder kallas för omständigheter.

Förvaltningsrätten, som tagit del av handlingarna i det underliggande målet, anser inte att det finns några omständigheter som tyder på att det skulle fram-

26 Förvaltningsrätten i Faluns dom den 27 september 2018 i mål nr 3958-18 respektive 3959-18.

stå som tveksamt i lagens mening hur stort belopp AA kommer att bli skyldig att betala. Utredningen i målet ger enligt förvaltningsrättens bedömning inte heller stöd för att betalningen av de skatter som är ifråga skulle medföra några betydande skadeverkningar för AA eller annars framstå som oskäligt. Inte heller framkommer omständigheter som medför synnerliga skäl för beviljande av anstånd. Överklagandet ska därför avslås.

I fall 7 har yrkande och grunder angetts på följande vis.

Bolaget yrkar att det beviljas anstånd med att betala den mervärdesskatt som följer av beskattningsbeslutet och anför bl.a. följande. Skatteverkets beskattningsbeslut är fattat på felaktiga grunder. Skatteverket har tvingat fram en osann bokföring från bolagets bokföringsbyrå som har klippt och klistrat med hjälp av Skatteverkets handläggare. Underlaget är därför helt felaktigt.

Innebörden av beskattningsbeslutet stämmer inte heller med tidigare beslut från Skatteverket avseende beskattningsåren 2006–2007. Skatteverket har frångått proportionalitetsprincipen och legalitetsprincipen. Det finns ingen förutsägbarhet och rättssäkerhet i Skatteverkets agerande.

Beslutet om anstånd har inte fattats på objektiva grunder eftersom det är fattat av samma handläggare som utförde granskningen (66 kap. 5 § SFL). Trots begäran om anstånd har Skatteverket drivit ärendet vidare till Kronofogdemyndigheten utan att meddela dem om tveksamheten i besluten. Sedan hösten 2017 råder extremväder i Västsverige. Bolagets delägare har varken kunnat avverka eller utföra tjänster i sin skog och den ekonomiska situationen är därför ansträngd. Det finns därför synnerliga skäl för anstånd.

Med rätt väderlek har delägarna tillgångar som väl täcker den felaktigt beslutade skatten.

Bolaget åberopar skriftlig bevisning.

Förvaltningsrättens domskäl har bl.a. följande utformning.

*Formella brister i det överklagade beslutet*

Bolaget menar att Skatteverket brustit i sin objektivitet eftersom det första beslutet om anstånd fattades av samma handläggare som fattade beskattningsbeslutet, och hänvisar till bestämmelserna i 66 kap. 5 § SFL.

Av bestämmelserna i fråga framgår att [...].

Bestämmelsen avser omprövning av en fråga som tidigare prövats av Skatteverket. Ansökan om anstånd är en ny fråga i förhållande till frågorna om exempelvis mervärdesskatt och skattetillegg. Bestämmelsen är därför inte tillämplig på det sätt som bolaget menar i sitt överklagande. Det finns inte heller i övrigt någon i lag reglerad skyldighet för Skatteverket att utse en annan handläggare fatta beslut om anstånd med betalning av skatt än den som fattat beslutet om skatten. Den omständigheten att Skatteverket, efter

prövning av anståndsbegäran, överlämnat skulden till Kronofogdemyndigheten medför ingen annan bedömning.

I denna del föreligger det direkt korrespondens mellan invändningen att Skatteverket inte har följt den angivna bestämmelsen i skatteförfarandelagen och de skäl som lämnas i domstolens bedömning. I en annan del av domen anges också följande domskäl.

*Anstånd på grund av tveksamhet*

Anstånd kan beviljas bland annat om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas (63 kap. 4 § SFL).

Förvaltningsrätten har tagit del av Skatteverkets akt i beskattningsärendet. Av utredningen framgår att Skatteverket har efterfrågat bolagets underlag för bland annat deklarerade avdrag för ingående mervärdesskatt. Bolaget har under utredningens gång lämnat in en ändrad mervärdesskatteredovisning som delvis har godtagits av Skatteverket. Av utredningen framgår dock att många av de underlag som Skatteverket efterfrågat inte har kommit in.

Skatteverket har också hämtat in upplysningar från bank och andra företag.

Skatteverket har bland annat beslutat att

- ta upp utgående mervärdesskatt, som inte tidigare redovisats, för fakturor som bolaget ställt ut och en skogsmaskin som sålts
- inte bevilja avdrag för ingående mervärdesskatt eftersom bolaget inte kommit in med efterfrågat underlag
- inte bevilja avdrag för ingående mervärdesskatt för inköp av en husbil och för ett köp av en skogsmaskin som inte genomfördes samt för amorteringar och avbetalningar

Av utredningen framgår att bolaget under utredningens gång flera gånger har getts tillfälle att lämna in efterfrågade underlag, att i övrigt komplettera utredningen och lämna förklaringar.

I sin begäran om omprövning av Skatteverkets beslut för bolaget fram bland annat att bokföringen inte har upprättats enligt god redovisningssed av bokföringsbyrån, och att rättelser därför kommer att göras. Bolaget har hittills inte lämnat in några nya uppgifter eller underlag i samband med sin begäran om omprövning.

Med beaktande av den utredningen som finns hittills i ärendet framstår det som sannolikt att bolaget ska beskattas på det sätt som Skatteverket beslutat. De handlingar som bolaget lämnat in i samband med sitt överklagande av anståndsbeslutet (se ovan under rubriken ”Yrkanden m.m.”) förändrar inte den bedömningen. Av utdraget från arbetsböckerna framgår inte vem som utfört det där redovisade arbetet eller åt vem. Det som framgår av granskningspromemorian från år 2009 saknar betydelse för de frågor som nu är aktuella.

Ingenting i utredningen talar heller för att beskattningsbeslutet skulle komma att ändras av den anledningen att Skatteverket har åsidosatt principerna om legalitet (1 kap. 1 § regeringsformen) eller proportionalitet (2 kap. 5 § SFL).

Det är troligt att den fastställa skatten kommer att bestå. Bolaget har därför inte rätt att få anstånd med att betala skatten på den grunden att det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas.

Den klagandes huvudsakliga invändningar är att beslutet är *fattat på felaktiga grunder och att underlaget är helt felaktigt* på grund av att Skatteverket tvingat fram en osann bokföring från bolagets bokföringsbyrå som har klippt och klistrat med hjälp av Skatteverkets handläggare. Förvaltningsrätten har i detta fall valt att rekonstruera Skatteverkets handläggning istället för att validera den specifika invändningen att myndigheten skulle ha påverkat hur bokföringen skötts i den klagandes verksamhet. Rekonstruktionen sker i domskälen genom konstaterandet att bolaget getts flera tillfällen att inkomma med handlingar och att lämna förklaringar till de transaktioner som Skatteverkets granskning avsett. Domstolen ger alltså, utifrån handlingarna i målet, en annan beskrivning av vad som skett och låter det obestyrkta påståendet att Skatteverket påverkat bolagets bokföring kontrasteras mot det faktum att bolaget – oaktat om bokföreningen varit förenligt med god redovisningssed – beretts tillfälle att lämna underlag och förklaringar till de aktuella transaktionerna. Även om förvaltningsrätten inte bemöter den specifika invändningen finns det i avgörandet ett sådant samband mellan omständigheter och domskäl att det är omöjligt att beteckna detta som en korrespondensbrist och det är mot denna bakgrund som jag anser det vara berättigat att inte bara tala om direkt och indirekt korrespondens utan också rekonstruktionskorrespondens.

I fall 9<sup>27</sup> återges grunderna på följande vis.

Det är med hänsyn till brister i Skatteverkets beskattningsbeslut tveksamt hur stort belopp han kommer att behöva betala. Det saknas anledning att ifrågasätta riktigheten av de fakturor som ställts ut till BB av CC. CC är i förhållande till BB en oberoende part. Det har inte gjorts gällande att CC, som alltså är registrerat för F-skatt, inte skulle ha fullgjort sina åtaganden i förhållande till Skatteverket. Det kan vidare konstateras att de fakturor som finns i BB respektive CC:s bokföring överensstämmer beloppsmässigt. Det förhållandet att det finns en diskrepans vad avser fakturanummer, fakturadatum respektive

---

27 Förvaltningsrätten i Malmös avgörande den 11 oktober 2018 i mål nr 11375-18 respektive 11376-18.

betalningsdatum mellan BB och CC:s bokföring talar för att det på något sätt har slarvats med CC:s bokföring, men knappast för att CC har använts som ”fakturabolag”. Det saknas omständigheter som med någon styrka indikerar att det har förekommit osanna fakturor i CC:s verksamhet, vilket medför att det kan ifrågasättas om Skatteverket har gjort det mycket sannolikt respektive sannolikt att det har förekommit osanna fakturor i BB:s verksamhet. Vad gäller BB:s förhållandevis låga bruttovinst ska framhållas att prissättningen för kött har skett utifrån gällande konkurrenssituation, varför det framstår som naturligt att bruttovinsten avviker negativt från medianen inom branschen. Skatteverkets beslut i den del det avser uttag av varor bygger på schabloner och utgår från en felaktig föreställning om att han och hans familj inte skulle ha kunnat handla dagligvaror med kontanter.

Förvaltningsrättens domskäl har här bl.a. följande utformning.

En ansökan om anstånd ska i första hand prövas med utgångspunkt i en preliminär bedömning av beskattningsfrågorna. I denna bedömning beaktar förvaltningsrätten särskilt aktuellt bevisläge, bevisbördans placering och beviskravets styrka. Efter att ha tagit del av det underlag som åberopats i förevarande mål samt det underliggande beskattningsbeslutet och överklagandet av detta, anser förvaltningsrätten att det för närvarande inte framstår som tveksamt i den mening som avses i 63 kap. 4 § SFL att AA kommer att behöva betala den skatt som påförts. Det finns därmed inte skäl att medge anstånd med betalningen på den grunden.

Den klagande har i dessa mål framställt en större mängd skatterättsligt specifika invändningar mot Skatteverkets beslut och domstolen anger som svar på dessa att man efter en genomgång av handlingarna inte anser att det föreligger rätt grad av tveksamhet i SFL:s mening. Likhetera med fall 5 och 6 är naturligtvis slående, men skillnaden är volymen invändningar som framställts. Frågan som ställs på sin spets i fall 9 är om det, oavsett utförlighetsgrad, alltid är rimligt att tala om indirekt korrespondens när domskälen inte består av andra upplysningar än att handlingarna i målet granskats och att det inte framkommit några omständigheter som konstituerar anstånd? Som jag uppfattar korrespondensprincipen ger den precis som dispositionsprincipen uttryck för en formell relation mellan en doms olika delar och de brister som den är avsedd att upptäcka är därmed av mer grundläggande karaktär än att förvaltningsrätten ger ett kortfattat och abstrakt svar på ett större antal konkreta invändningar. Det kan därför inte vara fråga om något annat än indirekt korrespondens även i de fall där obalansen av aktuellt slag är betydande.

### 4.3.2 *Utvärdering av korrespondensprincipen*

Vad som kan konstateras är att det är möjligt att identifiera och analysera korrespondens i samtliga avgöranden. För att kategorisera andra samband än sådana som kännetecknas av bokstavlig identitet har skapandet av kategorierna indirekt respektive rekonstruktionskorrespondens varit nödvändiga. Som jag uppfattar JO:s tillsynspraxis finns det inget som talar emot slutsatsen att rekonstruktionskorrespondens kan accepteras. Skälet till detta är att rekonstruktionen också, om än på ett annat vis, binder samma tillämpliga bestämmelser, faktiska omständigheter och rättens bedömning. Indirekt korrespondens bör i sammanhanget betraktas som en analytisk kategori och syftet är inte tillföra den rättsuppfattning JO ger uttryck för en ytterligare form av acceptabel korrespondens, utan är istället ett försök till att ytterligare precisera den form av konceptuella gränsdragning som här är aktuell. Om det under alla förhållanden skulle visa sig att korrespondensprincipen inte är uppfylld indikerar detta ett allvarligt missförhållande och det finns därför skäl till att intressera sig för de formella relationerna mellan ett avgörandes olika delar.

## 4.4 **Bevisvärderingsredovisningsprincipen**

### 4.4.1 *Tillämpning*

Det grundläggande skälet till att det inom rättskällelärans ramar går att tala om någon form av krav på att en förvaltningsdomstol ska redovisa sin bevisvärdering är uttalandet i DsJU 1970:11 att *beslutet givetvis bör ge besked om vad domstolen funnit bevisat i målet, om bevisfrågan utgör en springande punkt*. Det har i förvaltningsprocesslagens förarbete uttalats att 30 § FPL *bör utformas i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande föreskrift i promemorians lagförslag*. Jag stannar i detta sammanhang vid konstaterandet att denna utsaga under alla förhållanden inte talar direkt emot positionen att det existerar någon form av bevisvärderingsredovisningskrav i förvaltningsprocessen.<sup>28</sup> Det är alltså min uppfattning att det i rekvisitet *skälen som bestämt utgången* underförstått också ligger ett krav på att rättens bevisvärdering ska redovisas. I detta sammanhang kommer jag alltså att undersöka om rätten redovisar någon bevisvärdering överhuvudtaget och såldes inte ge mig in i frågeställningar som exempelvis hur

---

28 En liknande uppfattning – men på annan grund -, att 30 § andra stycket FPL inrymmer ett krav på att bevisprövningen ska redovisas i domskälen, finns hos Lindkvist s. 356 ff., Svensk Skattetidning Nummer 5 2018.



en bevisvärdering rätteligen bör genomföras eller utformas i domskälen. Skälet till detta är att det saknas tydligt underlag i JO:s publicerade förvaltningsprocessuella tillsynspraxis för att ge principen en sådan rymd i detta sammanhang. Inte heller ur det specifika doktrinuttalandet JO hämtat principen från år 2014 är det möjligt att hämta ytterligare bedömningskriterier.<sup>29</sup> Uppfattningen att man bör ställa *motsvarande krav* på förvaltningsdomstolarna som på de allmänna domstolarna när det gäller att redovisa varför det ansetts att en omständighet är bevisad behöver vidare ställas mot promemoriauttalandet *att beslutet givetvis bör ge besked om vad domstolen funnit bevisat i målet*. En doms kvalitativa aspekter, inkluderat bevisvärderingen, behandlas istället i samband med att substansprincipen undersöks eftersom JO gjort flera klagande uttalanden om den faktiska utformningen inom denna kategori.

I fall 7 framgår under rubriken *Yrkanden m.m. att bolaget åberopar skriftlig bevisning*. I förvaltningsrättens domskäl anges bl.a. följande.

Med beaktande av den utredningen som finns hittills i ärendet framstår det som sannolikt att bolaget ska beskattas på det sätt som Skatteverket beslutat. De handlingar som bolaget lämnat in i samband med sitt överklagande av anståndsbeslutet (se ovan under rubriken "Yrkanden m.m.") förändrar inte den bedömningen. Av utdraget från arbetsböckerna framgår inte vem som utfört det där redovisade arbetet eller åt vem.

Om man accepterar att bevisvärderingsredovisningsprincipen enbart ger uttryck för en formell relation är det tillräckligt att konstatera att den åberopade bevisningen har underkastats någon form av bedömning i förvaltningsrättens domskäl. I målet möts den rudimentära redogörelsen att skriftlig bevisning har åberopats med uttalandet att de handlingar som bolaget lämnat in inte förändrar den bedömningen att det framstår som sannolikt att bolaget ska beskattas på det sätt som Skatteverket beslutat. Det är visserligen svårt att förstå sig en situation där bevisning *lämnas in* utan att den samtidigt åberopas, men denna typ av språkliga diskrepans mellan den klagandes åberopande och rättens domskäl försvårar bedömningen att fastställa det formella sambandet mellan bevisning och bedöm-

29 I 2017 års kommentar till förvaltningsprocesslagen uttalas emellertid följande på sidan 376.

*Ökad klarhet i detta avseende kräver att rätten redovisar vilket bevisfakta som ansetts utgöra bevis för en viss omständighet samt förklarar vilka avvägningar och värderingar som gjorts mellan olika bevisfakta. Härvid krävs även att domstolen tar ställningar till bevisbördans placering. Vidare till vilket beviskrav som ställs.*

ning. Genom att rätten använder kategoriseringarna *skriftlig bevisning* och *de handlingar som bolaget lämnar in* så går det inte heller att utifrån hur rätten beskriver bevisningen med absolut säkerhet bedöma om det är samma entiteter som har åberopats och bedömts. Om vi emellertid utgår från att det är osannolikt att domstolen prövat något annat än den åberopade bevisningen så har rätten också redovisat vad den funnit bevisat och därmed är bevisvärderingsredovisningsprincipen, såvitt den kan uttolkas, uppfylld i detta avgörande.

I fall 9 framgår bl.a. följande av förvaltningsrättens domskäl.

Efter att ha tagit del av det underlag som åberopats i förevarande mål samt det underliggande beskattningsbeslutet och överklagandet av detta, anser förvaltningsrätten att det för närvarande inte framstår som tveksamt i den mening som avses i 63 kap. 4 § SFL att AA kommer att behöva betala den skatt som påförts.

I detta fall framgår det inte av yrkanden eller grunder att bevisning har åberopats. I och med att förvaltningsrätten redovisar en bedömning av *det underlag som åberopats* är det dock uppenbart att så är fallet. Avgörandet lever därmed upp till vad bevisvärderingsredovisningsprincipen stipulerar.

Det grundläggande problemet i detta sammanhang är att det inte i hur de aktuella avgörandena är utformade existerar någon klar skiljelinje mellan *utredning* och *bevisning*. När förvaltningsrätten i fall 3 [...] *finner med hänsyn till vad som framgår av handlingarna i målen* [...] att tillräcklig grad av tveksamt inte föreligger går det inte att utesluta att det bakom denna bedömning, eller rätteligen slutsats, döljer sig någon form av bevisvärdering. Om domstolen inte markerar att bevisning har åberopats och sedan i domskälen redovisar sin bedömning är det inte möjligt att kontrollera huruvida bevisvärderingen verkligen har redovisats formellt. För att utesluta denna form av dold bevisvärdering krävs tillgång i till akten.

I fall 4 uttalar rätten bl.a. följande.

Skäl saknas att ifrågasätta att AA har för avsikt att betala skatteskulden. Det saknas dock underlag i målet som ger stöd för att hennes betalningssvårigheter är tillfälliga och att hon faktiskt kommer att ha möjlighet att betala skatteskulden efter en kortare tids anstånd.

Inte heller i detta fall markeras det om någon bevisning är åberopad och det går inte att utifrån lokutionen *saknas underlag* avgöra ifall det finns underlag – som visserligen inte genom sin karaktär når upp till beviskra-

vet – eller om det saknas underlag i bemärkelsen att sådana inte existerar i målet.

I fall 6 har skälen bl.a. följande utformning.

Förvaltningsrätten, som tagit del av handlingarna i det underliggande målet, anser inte att det finns några omständigheter som tyder på att det skulle framstå som tveksamt i lagens mening hur stort belopp AA kommer att bli skyldig att betala.

Är det någon skillnad mellan att rätten tagit del av handlingarna i målet (fall 6) eller att rätten kommer fram till att underlag saknas som talar för anstånd (fall 4)? Den enda säkra slutsatsen i detta sammanhang är konstaterandet att frågan inte säkert går att besvara utifrån hur domskälen är utformade.

I fall 8<sup>30</sup> markeras att *Förvaltningsrätten tagit del av Skatteverkets handlingar i det underliggande skatteärendet.*

*Skatteverkets handlingar* är dessvärre i detta sammanhang ett mångtydigt begrepp och det går inte att avgöra om detta överhuvudtaget är en fråga om bevisvärdering när domstolen *tar del* av dessa.

I fall 10<sup>31</sup> framgår att *Förvaltningsrätten har, förutom handlingarna i förevarande mål, även tagit del av domen i det underliggande skattemålet.* Om detta handlande från domstolens sida innehåller bevisvärdering så är det även här fråga om dold sådan.

#### 4.4.2 Utvärdering av bevisvärderingsredovisningsprincipen

I de fall där rätten markerar att bevisning har åberopats och/eller bedömts på ett visst vis så är bevisvärderingsredovisningsprincipen efterlevd. Vid sådana förhållanden existerar inga tillämpningsproblem. När domskälen istället innehåller begreppen handlingar eller underlag, utan närmare precision, går det inte att avgöra om någon bevisvärdering varit nödvändig och faktiskt har redovisats. Detta innebär dock inte att bevisvärderingsprincipen är svårtillämpad, det måste istället i en analys av ett rättsfall betraktas som en värdefull indikation på motiveringskyldighetssvikt om det inte framgår tydligt av ett avgörande ifall detta innehåller bevisvärdering.

30 Förvaltningsrätten i Stockholms avgörande den 18 oktober 2018 i mål nr 21349-18.

31 Förvaltningsrätten i Stockholms avgörande den 18 oktober 2018 i mål nr 18565-18.

## 4.5 Substansprincipen

### 4.5.1 Inledning

En motivering ska på ett konkret plan beskriva vilka värderingar, överväganden och slutledningar som rätten gjort av de faktiska omständigheterna för att nå en viss utgång. Om domskälen istället består av en omformulering av de bestämmelser som tillämpas är substansprincipen inte efterlevd.

### 4.5.2 *Domskäl som huvudsakligen består av omformuleringar av tillämpade bestämmelser*

I fall 1 har domskälen i nu aktuellt avseende följande utformning.

AA har begärt omprövning av Skatteverkets beslut avseende de underliggande skattefrågorna. Som framgått av redogörelsen ovan ska anståndsfrågan i första hand prövas med utgångspunkt i en preliminär bedömning av de underliggande skatteärendena. I aktuella mål innefattar detta en bedömning av AA:s utsikter att nå framgång med sin begäran om omprövning för respektive beskattningsår. Förvaltningsrätten har tagit del av Skatteverkets handlingar i de underliggande skatteärendena. Det har, enligt förvaltningsrättens mening, inte framkommit några omständigheter som gör att det kan anses tveksamt, i den mening som avses i 63 kap. 4 § SFL, att AA kommer att bli skyldig att betala de påförda skatterna. Anstånd kan därför inte beviljas på denna grund.

Första stycket i den bestämmelse som domstolen tillämpar har följande lydelse.

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift, om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas.

Förvaltningsrättens faktiska bedömning.

Det har, enligt förvaltningsrättens mening, inte framkommit några omständigheter som gör att det kan anses tveksamt, i den mening som avses i 63 kap. 4 § SFL.

Den slutsats som ligger närmast till hands här är att domstolens bedömning är en direkt omformulering av den bestämmelse man haft att tillämpa. Det bör dock redan här påpekas att dispositionsprincipen kräver att det framgår vilken bestämmelse som tillämpats och att omformuleringar av aktuellt slag i sig närmast är oundvikliga. Vad ett avgörande dock också behöver innehålla i ett sådant fall är upplysningar om vilka värde-

ringar, överväganden och slutledningar som föranlett målets utgång. I fall 1 presenteras endast slutsatsen att det inte framkommit några omständigheter som talar för anståndsgrundande tveksamhet, hur domstolen kommit fram till denna slutsats redovisas inte och detta medför att domskälen i denna del inte kan betraktas som något annat än en omformulering av lagtexten. Det går därmed inte att kontrollera hur domstolen resonerat kring den klagandens invändningar eller vad det som beskrivs som *Skatteverkets handlingar* har innehållit eller hur dessa värderats. Motiveringen brister sålunda i substans.

Förvaltningsrättens bedömning i fall 5.

Förvaltningsrätten, som även har tagit del av Skatteverkets beskattningsbeslut samt bolagets överklagande av det, bedömer att det inte framstår som tveksamt om bolaget kommer bli skyldig att betala den aktuella skatten. Förvaltningsrätten finner vidare att det inte har framförts några omständigheter som innebär att betalning av skatten skulle medföra betydande skadeverkningar för bolaget eller att det annars skulle framstå som oskäligt. Inte heller i övrigt har det framkommit några omständigheter som medför att bolaget ska medges anstånd. Överklagandet ska därför avslås.

I fall 5 är det enbart fråga om rena omformuleringar av bestämmelserna i skatteförfarandelagen. Vilka överväganden förvaltningsrätten gjort gällande följande invändningar framgår inte, men som det bilagerade beslutet får förstås så har dessa en direkt koppling till åtminstone en av de underliggande beskattningsfrågorna i målet.

Andelarna i de utländska bolagen har haft direkt nytta och samband med verksamheten som bedrevs i bolaget. De utländska bolagen har av misstag utfärdat ”share certificate” i AA:s namn men det gör inte honom till ägare av de utländska bolagen. Skatteverket har inte nått upp till beviskravet som krävs vid efterbeskattning.

Förvaltningsrättens bedömning i fall 6.

Förvaltningsrätten, som tagit del av handlingarna i det underliggande målet, anser inte att det finns några omständigheter som tyder på att det skulle framstå som tveksamt i lagens mening hur stort belopp AA kommer att bli skyldig att betala. Utredningen i målet ger enligt förvaltningsrättens bedömning inte heller stöd för att betalningen av de skatter som är ifråga skulle medföra några betydande skadeverkningar för AA eller annars framstå som oskäligt. Inte heller framkommer omständigheter som medför synnerliga skäl för beviljande av anstånd. Överklagandet ska därför avslås.

Även i detta fall är det fråga om en slutsatsorienterad omformulering av skatteförfarandelagens anståndsbestämmelser. I målen återges vidare relativt utförlig argumentation från parterna.

Till stöd för sitt yrkande anför han bl.a. följande. Med beviskravet ”tveksam” förstås att det är lika troligt att skatten ska sättas ned som att den ska bestå. Beviskravet för efterbeskattning är klart framgår och är högre än för omprövning i ordinarie ordning samt kräver även att oriktig uppgift har lämnats. Slutsatsen att insättningarna skulle avse ersättning för förvärvsarbete är felaktig. Det rör sig om obeskattade medel som hans son har försträckt honom. Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 framgår att företaget utdelade två miljoner till sonen den 30 juni 2015. Det finns sålunda olika förklaringar till vad insättningarna avser och det förefaller därför ligga närmast till hans [sic] att anstånd medges till dess sakfrågan har avgjorts i skattedomstol.

Skatteverket ändrar inte det överklagade beslutet. Till stöd för sitt ställningstagande anför Skatteverket bland annat följande. AA har inte visat några skuldebrev eller liknande till stöd för påståendet att insättningarna avsåg penningförsträckningar från sin son. Av kontrolluppgifter för 2015 och 2016 framgår att AA uppburit lön från bolaget med 247 500 kr respektive 135 000 kr. Insättningarna gjordes från bolagets konto. Det finns därför anledning att ifrågasätta uppgifterna om att AA jobbade för bolaget fram till 2008 och att hans son redan beskattat medlen som satts in på hans konto. Sammantaget anser inte Skatteverket att det är tveksamt hur stort belopp AA kommer att behöva betala eller att det framkommit några andra skäl att bevilja honom anstånd.

Det är inte svårt att föreställa sig den praktiska svårighet det innebär för rätten att beskriva premisserna för sina slutsatser i fall där vare sig överklagandet eller utredningen innehåller någon större volym av potentiellt anståndsgrundande omständigheter. I detta fall är emellertid inte utgångsläget sådant. Även om rätten inte har varit absolut skyldig att bemöta de invändningar som redovisats så har parternas argumentation preciserat de rättsliga frågeställningarna på ett sådant vis att det uppstått en logisk koppling mellan dessa och den bedömning som förvaltningsrätten ska göra. I fall 6 finns det inte heller någon förklaring redovisad till ställningstagande att inte anknyta till parternas argumentation.

Följande 3 fall innehåller alla samma slutsatsorienterade rekvisit-omformulering.

Fall 8.

AA har begärt omprövning av Skatteverkets beslut avseende beskattningsår 2016. Som framgått av redogörelsen ovan ska anståndsfrågan i första hand

prövas med utgångspunkt i en preliminär bedömning av det underliggande skatteärendet. I aktuellt mål innefattar detta en bedömning av AAs utsikter att nå framgång med sin begäran om omprövning. Förvaltningsrätten har tagit del av Skatteverkets handlingar i det underliggande skatteärendet. Det har, enligt förvaltningsrättens mening, inte framkommit några omständigheter som gör att det kan anses tveksamt, i den mening som avses i 63 kap. 4 § SFL, att AA kommer att bli skyldig att betala den påförda skatten. Anstånd kan därför inte beviljas på denna grund.

#### Fall 9.

En ansökan om anstånd ska i första hand prövas med utgångspunkt i en preliminär bedömning av beskattningsfrågorna. I denna bedömning beaktar förvaltningsrätten särskilt aktuellt bevisläge, bevisbördans placering och beviskravets styrka. Efter att ha tagit del av det underlag som åberopats i förevarande mål samt det underliggande beskattningsbeslutet och överklagandet av detta, anser förvaltningsrätten att det för närvarande inte framstår som tveksamt i den mening som avses i 63 kap. 4 § SFL att AA kommer att behöva betala den skatt som påförts. Det finns därmed inte skäl att medge anstånd med betalningen på den grunden. Det har inte heller framkommit sådana synnerliga skäl för betalningsanstånd som avses i 63 kap. 15 § SFL eller att förutsättningar för anstånd föreligger på annan grund. Begärt anstånd kan därmed inte medges.

#### Fall 10.

Förvaltningsrätten har, förutom handlingarna i förevarande mål, även tagit del av domen i det underliggande skattemålet (se Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 3 juli 2018 i mål nr 47-18) och AAs överklagande till kammarrätten. Mot bakgrund av vad som hittills kommit fram anser förvaltningsrätten att omständigheterna inte är sådana att det kan anses tveksamt hur stort belopp AA kommer att behöva betala och anstånd kan följaktligen inte beviljas på denna grund.

Motiveringarna i dessa tre avgöranden är alltså både slutsatsorienterade och vilar utformningsmässigt på omformuleringar av de tillämpliga bestämmelsernas rekvisit. Detta medför att domstolens analys av processmaterialet inte framgår av avgörandena.

#### 4.5.3 *Domskäl som inte enbart består av omformuleringar av de bestämmelser som tillämpas*

I fall 1 har domskälen också följande utformning.

Nästa fråga som förvaltningsrätten ska ta ställning till är om det skulle medföra betydande skadeverkningar för AA eller annars framstå som oskäligt att betala skatterna och om anstånd därmed kan beviljas på denna grund (63 kap. 5 § SFL). Med denna anståndsgrund har man framför allt velat förhindra att betalningsreglerna framtvingar försäljning av fastigheter, företag eller annan ekonomiskt betydelsefull egendom för att betala skatt eller avgift som, även om utsikterna är små, fortfarande kan komma att sättas ned (prop. 2010/11:165 s. 1033). Det kan t.ex. handla om egendom som är av stor betydelse för den skattskyldiges ekonomi och hans eller hennes möjligheter att i fortsättningen uppehålla och behålla den verksamhet han eller hon får sin försörjning av (prop. 1989/90:74 s. 342 f.). Av Skatteverkets obligatoriska omprövningsbeslut framgår att AA betalt in den slutliga skatt som är hänförlig till respektive beskattningsår. Skäl att bevilja anstånd på grund av betydande skadeverkningar enligt 63 kap. 5 § SFL föreligger därför inte.

I fall 1 lämnar förvaltningsrätten ett distinkt substantiellt svar på frågan varför anstånd för att undvika betydande skada inte ska beviljas. Det råder alltså här ingen tvekan om vilka överväganden och slutledningar som rätten gjort i sin bedömning.

Den faktiska bedömningen i fall 2.

AA har inte angett någon period för vilken han begär anstånd. Vidare har han inte visat att han endast har tillfälliga betalningssvårigheter. Han har inte åberopat något som visar att han faktiskt kommer att ha möjlighet att betala skatteskulden, som uppgår till ett betydande belopp, efter en kortare tids anstånd. Det framgår därmed inte att ett anstånd inte leder till kreditförluster för det allmänna. Vad AA anfört och vad som i övrigt framkommit i målet anses därmed inte utgöra synnerliga skäl för att medge det sökta anståndet. Överklagandet ska därför avslås.

I detta fall har domstolen, huvudsakligen med förankring i SFL:s förarbete, redogjort för vilka överväganden som legat till grund för beslutet att avslå överklagandet. Den klagande har visserligen inte fått samtliga de invändningar som redovisats explicit bemötta, och detta är i sig inget krav som kan utläsas ur substansprincipen, men domskälen förklarar varför det inte är tillräckligt med invändningarna att 1. den klagande inte kan betala skatten på förfallodagen och 2. att vederbörande har ett pågående ärende hos



Skatteverket gällande mervärdesskatt för år 2015. Domskälen i fall 2 måste därför betraktas som substantiella.

I fall 3 redovisas yrkande och grunder på följande vis.

AA har överklagat besluten och uppger som skäl för sin talan att förvaltningsrätten inte avgjort frågan om kapitalvinsten och att anstånd ska medges till dess målet är avgjort. Hon anser att det inte kan vara så att en enskild tjänsteman ska föregå domstolens beslut.

Domstolens bedömning har följande utformning.

Förvaltningsrätten har vid prövningen av anståndsfrågan tagit del av handlingarna i underliggande skattemål för inkomstår 2016 (mål nr [...]) och inkomstår 2017 (mål nr [...]). Förvaltningsrätten finner med hänsyn till vad som framgår av handlingarna i målen och då några nya omständigheter inte framkommit att det inte kan anses tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas. Det förhållandet att frågan om beräkning av kapitalvinsten inte är avgjord av förvaltningsrätten utgör inte skäl för en annan bedömning. Anstånd med betalning av skatten för inkomstår 2017 kan därför inte beviljas enligt 63 kap. 4 § SFL. Det har inte heller i övrigt anförts någon grund för att anstånd ska beviljas. Överklagandet ska därför avslås.

I likhet med fall 1 presenteras endast slutsatsen att det inte kan anses tveksamhet hur stort belopp som kommer att behöva betalas. Vad handlingarna i målet innehåller eller vilka överväganden rätten har gjort i sin genomgång av dessa redovisas inte. En särskild komplikation i detta mål, där det överklagade beslutet inte har bilagerats, är att den underliggande skattefrågan inte är specifikt presenterad. Under rubriker *Bakgrund och Yrkanden m.m.* anges bl.a. följande.

Skatteverket har för inkomstår 2016 beslutat att kapitalvinsten vid försäljning av fastighet blir 1 207 440 kr för AA. Skatteverket har medgett preliminärt uppskov med beloppet. AA har överklagat Skatteverkets omprövningsbeslut och målet (mål nr [...]) ligger för prövning i förvaltningsrätten. Den kapitalvinstberäkning som gjorts i inkomstdeklarationen för inkomstår 2017 baseras på Skatteverkets omprövningsbeslut för 2016 och uppskavsbelopp att ta upp till beskattning har redovisats med 781 399 kr. Av kapitalvinsten har slutligt uppskavsbelopp medgetts med 426 041 kr.

Av redogörelsen går det att utläsa att storleken på ett uppskavsbelopp är ifrågasatt, men inte varför den klagande och Skatteverket har skilda uppfattningar i frågan. Bakgrundbeskrivningen ger därför ingen tillräcklig

hjälp att förstå förvaltningsrättens slutsatsorienterade avslagsmotivering. Förvaltningsrättens bemöter dock en invändning särskilt.

Det förhållandet att frågan om beräkning av kapitalvinsten inte är avgjord av förvaltningsrätten utgör inte skäl för en annan bedömning.

(*Invändningen*: Hon anser att det inte kan vara så att en enskild tjänsteman ska föregå domstolens beslut.)

Även i detta fall har vi att göra med en slutsats. Varför invändningen inte föranleder någon annan bedömning anges inte. Domskälen i fall 3 kan alltså inte i detta avseende betraktas som substantiella.

Fall 4:s domskäl:

Skäl saknas att ifrågasätta att AA har för avsikt att betala skatteskulden. Det saknas dock underlag i målet som ger stöd för att hennes betalningssvårigheter är tillfälliga och att hon faktiskt kommer att ha möjlighet att betala skatteskulden efter en kortare tids anstånd. Det framgår därför inte att ett anstånd inte leder till kreditförluster för det allmänna. Synnerliga skäl att bevilja AA anstånd med betalning saknas därmed. Överklagandet ska därför avslås.

Om rätten med konstaterandet, att det saknas underlag i målet som indikerar att betalningssvårigheterna endast är tillfälliga, menar att underlag av detta slag inte existerar i akten så finns det inget att invända mot hur domskälen är utformade i substanshänseende. Om det däremot förhåller sig så att det existerar underlag i målet som efter en bevisvärdering inte anses ge stöd för att betalningssvårigheterna är tillfälliga så saknas det här en konkret beskrivning av vilka värderingar, överväganden och slutledningar som lett fram till denna slutsats.

I fall 7 inleds domskälen på följande vis.

Bolaget menar att Skatteverket brustit i sin objektivitet eftersom det första beslutet om anstånd fattades av samma handläggare som fattade beskattningsbeslutet, och hänvisar till bestämmelserna i 66 kap. 5 § SFL.

[...]

Bestämmelsen avser omprövning av en fråga som tidigare prövats av Skatteverket. Ansökan om anstånd är en ny fråga i förhållande till frågorna om exempelvis mervärdesskatt och skattetillägg. Bestämmelsen är därför inte tillämplig på det sätt som bolaget menar i sitt överklagande. Det finns inte heller i övrigt någon i lag reglerad skyldighet för Skatteverket att utse en annan handläggare fatta beslut om anstånd med betalning av skatt än den som fattat beslutet om skatten.

I detta fall är premissen till slutsatsen att Skatteverket inte brustit i sin objektivitet tydligt redovisad och motiveringen är således substantiell. Stycket avslutas dock med bemötandet av ett liknande argument som förekommer i fall 3.

Den omständigheten att Skatteverket, efter prövning av anståndsbegäran, överlämnat skulden till Kronofogdemyndigheten medför ingen annan bedömning.

Som redan påpekats utgör konstaterandet att en viss omständighet inte föranleder en annan bedömning enbart en slutsats och ger därmed ingen information om hur rätten har kommit fram till sitt ställningstagande. I denna del är alltså motiveringen inte substantiell.

En likande konstruktion förekommer i samma avgörande inom ramen för tveksamhetsbedömningen.

Ingenting i utredningen talar heller för att beskattningsbeslutet skulle komma att ändras av den anledningen att Skatteverket har åsidosatt principerna om legalitet (1 kap. 1 § regeringsformen) eller proportionalitet (2 kap. 5 § SFL).

Om man bortser från syftningsfelet att Skatteverkets beslut brister i legalitet och proportionalitet är det även här är det enkelt att beteckna domskälet som slutsatsorienterat. Frågan är dock vad som är rimligt att begära av domstolen i denna situation? Den klagandens grunder har återgetts på följande vis.

Innebörden av beskattningsbeslutet stämmer inte heller med tidigare beslut från Skatteverket avseende beskattningsåren 2006–2007. Skatteverket har frångått proportionalitetsprincipen och legalitetsprincipen. Det finns ingen förutsägbarhet och rättssäkerhet i Skatteverkets agerande.

Om vi utgår från att den klagande inte har varit mer utförlig i sin argumentation än vad domstolen har redovisat så är invändningarna i denna del vaga till sin karaktär. Problemet med substansprincipen är dessvärre att den inte kan sägas ge vägledning i denna situation. I fall 6 kunde man med ledning i JO:s uttalanden säga att det var påkallat med utförligare domskäl i och med att parternas argumentation var mer omfattande. I detta fall har dock en vag invändning bemötts med slutsatsen att inget i utredningen talar för att invändningen är riktig. Vare sig invändning eller bedömning kan alltså sägas vara substantiell. Frågan är då om invändningens karaktär i detta avseende är en relevant faktor. Enligt min uppfattning är det svårt

att argumentera mot uppfattningen att domstolens ansvar för utredningen i målet omfattar en kontroll av om den beslutsfattande myndigheten efterlever exempelvis legalitetsprincipen, och denna uppgift är inte absolut abhängig hur väl den klagande argumenterar i detta avseende. Slutsatsen måste därför bli att det inte är möjligt att inom ramen för substansprincipen acceptera en slutsatsorienterad bedömning enbart på den grunden att en invändning av aktuellt slag är vagt formulerad.

I tveksamhetsbedömningen redovisar rätten sedan i samma fall följande bedömning.

Förvaltningsrätten har tagit del av Skatteverkets akt i beskattningsärendet. Av utredningen framgår att Skatteverket har efterfrågat bolagets underlag för bland annat deklarerade avdrag för ingående mervärdesskatt. Bolaget har under utredningens gång lämnat in en ändrad mervärdesskatteredovisning som delvis har godtagits av Skatteverket. Av utredningen framgår dock att många av de underlag som Skatteverket efterfrågat inte har kommit in. Skatteverket har också hämtat in upplysningar från bank och andra företag.

Skatteverket har bland annat beslutat att

- ta upp utgående mervärdesskatt, som inte tidigare redovisats, för fakturor som bolaget ställt ut och en skogsmaskin som sålts
- inte bevilja avdrag för ingående mervärdesskatt eftersom bolaget inte kommit in med efterfrågat underlag
- inte bevilja avdrag för ingående mervärdesskatt för inköp av en husbil och för ett köp av en skogsmaskin som inte genomfördes samt för amorteringar och avbetalningar

Av utredningen framgår att bolaget under utredningens gång flera gånger har getts tillfälle att lämna in efterfrågade underlag, att i övrigt komplettera utredningen och lämna förklaringar. I sin begäran om omprövning av Skatteverkets beslut för bolaget fram bland annat att bokföringen inte har upprättats enligt god redovisningssed av bokföringsbyrån, och att rättelser därför kommer att göras. Bolaget har hittills inte lämnat in några nya uppgifter eller underlag i samband med sin begäran om omprövning.

Med beaktande av den utredningen som finns hittills i ärendet framstår det som sannolikt att bolaget ska beskattas på det sätt som Skatteverket beslutat. De handlingar som bolaget lämnat in i samband med sitt överklagande av anståndsbeslutet (se ovan under rubriken "Yrkanden m.m.") förändrar inte den bedömningen. Av utdraget från arbetsböckerna framgår inte vem som utfört det där redovisade arbetet eller åt vem. Det som framgår av granskningspromemorian från år 2009 saknar betydelse för de frågor som nu är aktuella.

Som JO uttalat är syftet med en motivering att rätten ska redovisa sin analys av processmaterialet. Att en redovisad bedömning är omfattande är

således i sig inte någon indikation på att substansprincipen är efterlevd. Förvaltningsrätten beskriver här hur olika underlag inte har lämnats in. Det grundläggande problemet är dock att det i sammanhanget inte går att bilda sig någon uppfattning om vad det är för underlag som Skatteverket har efterfrågat. Detta är inte oväsentligt, särskilt inte i en situation där den klagande samtidigt ifrågasatt om Skatteverket iakttagit legalitets- och proportionalitetsprincipen i sin handläggning. Förvaltningsrätten beskriver visserligen kortfattat vissa delar av Skatteverkets beslut men det framgår inte med tydlighet hur varje delfråga är kopplad till det inte närmare specificerade underlag som efterfrågats. Hur förvaltningsrätten går från en uppräknning av omständigheter till slutsatsen att den klagande sannolikt kommer bli beskattad som Skatteverket beslutat redovisas inte. Bedömningen avslutas med tre konstateranden.

De handlingar som bolaget lämnat in i samband med sitt överklagande av anståndsbeslutet (se ovan under rubriken ”Yrkanden m.m.”) förändrar inte den bedömningen.

Om detta är ett uttryck för bevisvärdering så framgår det inte vad det är för bevisning som har värderats eller hur domstolen kommit fram till sin bedömning.

Av utdraget från arbetsböckerna framgår inte vem som utfört det där redovisade arbetet eller åt vem.

Av sammanhanget framgår inte varför denna uppenbara bevisvärdering har separerats från den som sker i föregående mening. Vad det är för arbetsböcker eller varför dessa har någon eventuell betydelse för målet framgår vidare inte. Däremot råder det inte någon tvekan om att detta är en sådan analys av processmaterialet som helt saknas i förvaltningsrättens konstaterande att de handlingar som lämnats inte föranleder någon annan bedömning.

Det som framgår av granskningspromemorian från år 2009 saknar betydelse för de frågor som nu är aktuella.

Vad som framgår av granskningspromemorian från 2009 eller vem som gjort gällande att denna har relevans för andra år går överhuvudtaget inte att utläsa av avgörandet i dess helhet. Detaljerade påpekanden av detta slag som sker frikopplade från sitt sammanhang lever visserligen upp till rikt-

linjen att vara analyser, men kan samtidigt inte sägas kasta ljus över hur rätten har kommit fram till sitt slutliga ställningstagande i målet eftersom det är omöjligt att bilda sig en uppfattning om frågans betydelse i sig eller på vilka närmare grunder som den aktuella granskningspromemorian saknar betydelse.

#### 4.5.4 *Utvärdering av substansprincipen*

Genom en tillämpning av substansprincipen på fallen går det att identifiera domskäl som helt eller delvis består av omformulerade rekvisit. Det går därmed också att identifiera avgöranden där rättens faktiska bedömning av omständigheterna inte har redovisats. Detsamma gäller redovisade bevisvärderingar. I fall där domstolen har redovisat någon form av bedömning går det vidare, genom JO:s uttalanden, att precisera substansprincipen och att därmed bedöma om rätten också presenterar en redogörelse för hur processmaterialet har analyserats. Inom ramen för substansprincipen finns det emellertid inget klart stöd för hur utförlig respektive vag argumentation rätteligen ska inverka på den bedömning som rätten presenterar. Jag har i fall 6 och 7 argumenterat för att utförlig partsargumentation preciserar de frågor som rätten har att bedöma och att detta också rimligen bör återspeglas i domskälen respektive att vag argumentation, på grund av domstolens ansvar för utredningen i målet, inte i sig kan utlösa någon form av mer diskretionärt redovisad prövning från rättens sida.

Det ligger i sakens natur att anståndsmål av aktuellt slag innehåller en preliminär bedömning av frågor som rätten senare kommer att ta slutlig ställning till. Om man accepterar hypotesen att det i förvaltningsprocesslagen finns ett kvalitativt krav på vad domskäl ska innehålla så är dock inte anståndsmålen undantagna från detta. Anståndsmålen särskilda karaktär kan alltså inte medföra att ett lägre substanskrav ska tillämpas på dessa.

## 5 AVSLUTANDE DISKUSSION

### 5.1 **Finns det fyra principer för domsmotivering i allmän förvaltningsdomstol?**

I JO:s tillsynsarbete krävs en rättsuppfattning som möjliggör bedömningar av fler situationer än vad lagstiftaren och domstolarna lämnat vägledning om. Vare sig förarbete eller rättspraxis kan exempelvis besvara frågan om det är förenligt med förvaltningsprocesslagens motiveringsskyldighet att en domstol i allt väsentligt anger att det som klaganden anfört och

åberopat inte föranleder någon annan bedömning än vad den beslutsfattande myndigheten gjort. Det protokoll och de fyra JO-beslut som legat till grund för denna undersökning avser inte heller helt utelämnade motiveringar utan istället frågan om angivna motiveringar är tillräckliga. Den omedelbara metaproblematiken blir här att även JO:s ställningstaganden i denna rättsfråga varierar i utförlighet, vilket dock inte innebär något absolut hinder för analysen utan illustrerar istället motiveringsfrågans regressiva meta-karaktär. Det är först i beslut 1, från 2014 avseende förvaltningsrätten i Linköping, som JO ställer upp konkreta kriterier för vad det innebär att skälen för ett avgörande framgår. Dessa kriterier är hämtade ur doktrinen och detta framgår genom en explicit källhänvisning. JO:s ställningstagande här är distinkt i den bemärkelsen att de fyra principer som uppställs utesluter domskäl av mer diskretionär<sup>32</sup> karaktär, dvs. där alla led i argumentationen inte är fullt redovisade. De fyra principerna är dock inte oförenliga med de uppfattningar som JO tidigare gett uttryck för utan skillnaden består primärt i den explicita källhänvisningen. I protokoll 1, från 2019 avseende förvaltningsrätten i Härnösand, återupprepas dessa konkreta kriterier.

Existerar det fyra principer för domskälens utformning som domstolarna behöver följa för att undgå JO-kritik? Säkerheten av en sådan hypotes förutsätter självfallet en fortsatt tillsynspraxis där samtliga fyra principer får ett genomslag i JO:s bedömningar. Vad som talar för en sådan utveckling är att JO hittills varit konsekvent i ställningstagandet att kravet på motivering är kvalitativt snarare än formellt. Rättsuppfattningen i protokollet från 2019 avseende Förvaltningsrätten i Härnösand innebär också en upprepad tillämpning av de fyra potentiella principer som jag uppehåller mig vid. Detta innebär att 2014 års doktringenomslag avseende Förvaltningsrätten i Linköping inte var en engångsföreteelse.

Principerna om disposition, korrespondens och substans är vidare komponenter i det som inom den allmänna rättsläran kallas för *rationell juridisk argumentation*. Dessa är alltså idémässigt inte rättsvetenskapligt främmande. Rationaliteten består i att ange skäl som stödjer slutsatsen<sup>33</sup>, denna förankring talar inte för att JO med lätthet kan överge den nuvarande positionen i framtida tillsynsärenden. Von Essen ger i sin kommentar

32 I Mats Tjernberg, *Skatterättslig tolkning*, 2018 s. 16 ff. uppmärksammas frågeställningen om denna företeelse existerar.

33 Håkan Andersson, *Retorik och rätt*, 1994 s. 125.

till förvaltningsprocesslagen uttryck för en närliggande tanke: Paragrafen återspeglar en allmän rättsgrundsats, nämligen att en dom ska grundas på sakliga skäl som redovisas öppet i avgörandet.<sup>34</sup>

Om man accepterar slutsatsen att det i vart fall går att ana konturerna av fyra principer i hur JO resonerar återstår frågan om dessa är generella i den mening att de gäller alla måltyper som förekommer i förvaltningsdomstolar? I de fall JO uttalat sig har tvångsmålen dominerat och i strikt mening har kritiken ingen räckvidd som sträcker sig utöver de specifika fallen. I beslut 1 kan JO sägas utveckla sin inställning i frågan på följande vis.

Naturligtvis blir det beroende av omständigheterna hur utförlig och noggrann motiveringen bör vara. Exempelvis sägs i kommentaren till rättegångsbalken för brottmålsens del att valet av påföljd många gånger är så självklart att någon egentlig motivering inte behövs i denna del (Fitger m.fl., Rättegångsbalken, oktober 2013, Zeteo, kommentaren till 30 kap. 5 §). Men i de nu aktuella fallen var det inte fråga om självklarheter. Rätten hade att ta ställning till samhällets rätt att utöva tvång mot enskilda, i tre av fallen i form av frihetsberövande. Det är alltså fråga om mycket allvarliga ingrepp i patienternas liv och det är nödvändigt att sådan rättskipning sker i rättssäkra former. Det måste vara möjligt för den som utsätts för samhällets tvångsåtgärder att förstå skälen för åtgärden och ha möjlighet att överklaga. Det måste också vara möjligt för den som i efterhand vill granska tvångsåtgärder av detta slag att göra det utan att hindras av intetsägande och ogenomträngliga motiveringar. Det är därför viktigt att domarna motiveras så att det inte råder någon tvekan om hur bedömningen gjorts.

Utanför ramen för detta arbete ligger frågeställningen om rättegångsbalkens förhållande till förvaltningsprocesslagen. Som jag emellertid berör i denna artikel finns det inget starkt formellt stöd för uppfattning att motiveringskyldigheten i förvaltningsprocesslagen kan variera i utförlighet när en domstol ska avgöra frågor som är tvistiga mellan parterna. Att Skatteverkets beslut gäller omedelbart medför, under alla förhållanden, ett ingrepp i den skattskyldiges ekonomiska sfär som kräver sin motivering. Det går alltså att även utifrån JO:s synsätt argumentera för att mål om anstånd med skatt och avgifter utlöser en kvalitativ motiveringsskyldighet i rättskipningen. Ser man sedan på de doktrinprinciper per se som JO anslutit sig till innehåller dessa inga begränsningar kopplade till vissa måltyper. Givet rättskällornas begränsade innehåll talar detta för att principerna kommer få fortsatt betydelse när JO bedömer om ett avgörande är tillräckligt motiverat.

---

34 von Essen s. 373.



## 5.2 Kan principerna accepteras som en precisering av förvaltningsprocesslagens motiveringsskyldighet?

Kan dispositionsprincipen, korrespondensprincipen, bevisvärderingsredovisningsprincipen och substansprincipen accepteras som riktlinjer för hur ett avgörande ska vara utformat för att vara förenligt med stadgandet i förvaltningsprocesslagen att de skäl som bestämt utgången för beslutet ska framgå? Genom att analysera JO:s tillsynspraxis har jag försökt systematisera hur denna oprecisa bestämmelse innehåll har fyllts ut i tillämpningssituationer där förarbeten och rättspraxis inte lämnar någon tydlig vägledning. Oavsett vilken teknik JO använt genom åren (att låta den underliggande bestämmelsens lydelse precisera motiveringsskyldigheten, allmänna resonemang eller hänvisning till uttalanden i doktrinen) så har slutsatsen varit densamma, ett avgörande är inte tillräckligt motiverat enbart på den grunden att rätten redovisat *någon form* av domskäl. Som jag uttolkat JO:s tillsynspraxis kan motiveringsskyldigheten preciseras till tre formella krav på ett avgörandes utformning och ett kvalitativt sådant som tar sikte på hur de egentliga domskälen formuleras. För att principerna ska kunna tillmätas något annat än enbart ett värde som normativ teori krävs dock att dessa inte motsägs av rättsordningens innehåll i övrigt. En av de grundläggande normerna i detta sammanhang återges i 1 kap. 1 § tredje stycket Regeringsformen (SFS 1974:152) som stadgar att den offentliga makten utövas under lagarna. Det är härigenom som domskäl kan sägas ha en kontrollfunktion<sup>35</sup> i den mening att motiveringen möjliggör en analys av om domstolarna dömer enligt det som kan utpekats som gällande rätt. Dispositionsprincipen innebär att ett avgörande ska vara strukturerat så att det klargör vilka frågor som prövats och hur de bedömts. Dispositionsprincipen kan således inte sägas ange ett högre krav på vad en domsmotivering ska innehålla än vad som följer av regeringsformen eller förvaltningsprocesslagen. Korrespondensprincipen innebär att faktiska omständigheterna ska korrespondera med rättens bedömning. Av 30 § första stycket förvaltningsprocesslagen framgår att rättens avgörande av mål ska grundas på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt framkommit i målet. Korrespondensprincipen kan alltså härledas direkt ur förvaltningsprocesslagen. Bevisvärderingsredovisningsprincipen, som i sig inte anger hur en bevisvärdering ska genomföras, kan sägas ha ett stöd i förvaltningsprocesslagens förarbete genom uttalandet att bestämmelsen

35 Se vidare Bergholtz a.a. s. 372.

om motiveringsskyldighet bör utformas i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande föreskrift i promemorians lagförslag. I denna framgick att beslutet givetvis bör ge besked om vad domstolen funnit bevisat i målet, om bevisfrågan utgör en springande punkt. Det är förvisso inte helt klart vad den närmare innebörden är av att utforma en bestämmelse i *huvudsaklig* överensstämmelse med den aktuella promemorians innehåll, som jag redan påpekat är detta i vart fall inte ett uttalande som talar emot påståendet att rättens bevisvärdering ska redovisas. Jag intar alltså positionen att rekvisitet *skälen som bestämt utgången* underförstått innefattar en redovisning av bevisvärderingens utfall. Den som vill göra konceptuell skillnad mellan domskäl och bevisvärderingsredovisning inom ramen för en domsmotiveringskontext behöver alltså motivera en sådan uppdelning särskilt. Det är också min uppfattning att det är omöjligt att kontrollera om domstolarna lever upp till kravet i 1:9 RF att dessa ska iaktta saklighet och opartiskhet i sin verksamhet om avgörandena inte innefattar bevisvärderingsredovisning. Substansprincipen innebär att en motivering på ett konkret plan ska beskriva vilka värderingar, överväganden och slutledningar som rätten gjort av de faktiska omständigheterna för att nå en viss utgång. Om man accepterar påståendet att regeringsformens och förvaltningsprocesslagens krav på domstolarna också behöver vara möjliga att kontrollera så är det svårt att föreställa sig en position där någon samtidigt anser att substansprincipens riktlinjer går utöver vad som följer av rättsordningen. Slutsatsen måste därför bli att de positioner som JO intagit i frågan, vad det innebär att en dom är tillräckligt motiverad enligt förvaltningsprocesslagen, är förenliga med gällande rätt och att det därför är meningsfullt att tala om dessa som preciseringar av denna motiveringsskyldighet.

Vad kan dessa fyra principer tillföra en diskussion om ett specifikt avgörande? Som jag ser det åskådliggörs här dynamiken mellan domstolens olika delar (eller om man så vill, mellan domstolen och parterna) och vi behöver inte längre stanna vid abstrakta frågeställningar som *om rätten varit objektiv i sin bedömning* eller om avgörandet i sig kan kategoriseras som *pedagogiskt*, *kortfattat* eller i värsta fall *mindre bra*. Omdömen av detta slag kan istället omformuleras till konkreta frågor vars svar också pekar ut konkreta inslag i avgörandet. Är avgörandet disponerat på ett sådant vis att det klart framgår att alla frågor har prövats? Korresponderar omständigheterna med den bedömning som rätten redovisar? Har någon

---

egentlig bevisvärdering redovisats och är motiveringen i sin helhet substantiell eller är det endast fråga om omformuleringar av de bestämmelser som domstolen har till uppgift att tillämpa i målet?

*Henrik Melin är specialiserad på skatteprocesser och verksam vid Skattehuset i Göteborg.*