SANDRA VASARAINEN

Undantagande av handlingar vid Skatteverkets revision[1]

Skatteverkets revision är en av de mer ingripande åtgärderna i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, trots att revisioner ska ske i samverkan med den reviderade. Det är inte förrän i konfliktsituationer som tvångsmedel kan tillämpas för att möjliggöra en revision. Huvudregeln i 41 kap. 7 § SFL innebär att allt som är räkenskapsmaterial eller som på annat sätt hör till verksamheten får granskas. Till följd av att ett revisionsbeslut inte kan överklagas kan den reviderade begära att handlingar ska undantas vid revisionen. Reglerna om undantagande kritiserades vid införandet av remissinstanserna för att vara för omfattande och allmänt hållna.[2] Anledningen till varför det inte varit möjligt att närmare reglera vilka handlingar som kan undantas har motiverats utifrån handlingars varierande innehåll.[3] Syftet med denna artikel är att närmare undersöka vilka handlingar som kan undantas enligt 47 kap. 2 § SFL.

1 BAKGRUND

I vanliga fall kan allmänheten ta del av vad som benämns som allmänna handlingar men på skatteområdet råder absolut sekretess, 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL. Denna begränsning gäller även för Skatteverkets revisionsverksamhet och innebär att allmänhetens insyn är starkt begränsad. Skatteverket kan därför ta del av uppgifter av mer känslig karaktär. Trots detta har det ansetts nödvändigt att vid revision få undanta handlingar enligt 47 kap. SFL.[4] Anledningen är att materialet vid Skatteverkets revision ändå kan bli tillgängligt för en relativt stor grupp som exempelvis polis och åklagare vid misstanke om skattebrott.[5]

1 Artikeln baseras på en magisteruppsats i skatterätt vid det Rättsvetenskapliga programmet, Handelshögskolan vid Karlstads universitet, fakulteten för humaniora och samhällsvetenskap. Jag vill tacka Kjell Johansson jur. dr. i redovisningsrätt och universitetslektor i företagsekonomi vid Högskolan i Borås för värdefulla råd och synpunkter under arbetets gång.

2 Prop. 1993/94:151 s. 93.

3 Prop. 1993/94:151 s. 96.

4 Prop. 1993/94:151 s. 73 ff.

5 Prop. 1993/94:151 s. 94.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

Undantagsreglerna är även motiverade utifrån att den reviderade inte vill att viss känslig information ska komma myndigheten tillhanda. Det är då inte fråga om risken för vidarespridning utan det gäller exempelvis integritetskänsligt material för den reviderade.[6]

Det är den skattskyldige som begär att en handling ska undantas enligt 47 kap. 3 § SFL. Om Skatteverket inte anser att handlingen ska undantas lämnas denna till rätten för prövning. Till följd av att Skatteverket inte har kunskap om vad handlingen innehåller faller bevisbördan på den skattskyldige.[7] Den skattskyldige ska då visa att handlingen uppfyller någon av undantagsgrunderna i 47 kap. 2 § SFL. Dessa undantagsgrunder är handlingar som inte får tas i beslag, handlingar som inte omfattas av revisionen och handlingar med betydande skyddsintresse. Vad gäller handlingar med ett betydande skyddsintresse ska även en avvägning ske mellan skyddsvärdet och betydelsen för Skatteverkets kontroll. I avsnitt 2 nedan analyseras vilka handlingar som omfattas av dessa tre undantagsgrunder, utgångspunkten tas i praxis.

2 HANDLINGAR SOM KAN UNDANTAS VID REVISION

2.1 Handlingar som inte får tas i beslag

Beslag är ett straffprocessuellt tvångsmedel som innebär att egendom kan tas omhand i vissa situationer enligt 27 kap. 1 § rättegångsbalken (1942:740), RB. Beslag kan tillämpas exempelvis för att få fram bevis eller annan information vid ett konkret brott.[8] Enligt 27 kap. 2 § RB kan rätten att ta egendom i beslag begränsas. Begränsningen innebär att om det kan antas att en handlings innehåll gör att befattningshavaren eller annan inte kan höras som vittne om innehållet och handlingen finns hos denne eller hos den som förmånen av tystnadsplikten gäller för, får handlingen inte tas i beslag. Enligt 27 kap. 2 § RB gäller detsamma även för skriftligt meddelande mellan en misstänkt och någon närstående eller mellan närstående, om minimistraffet är fängelse mindre än två år. I 36 kap. 5 § RB anges att sådan befattningshavare eller annan som avses i 27 kap. 2 § RB är bland annat advokater, läkare, sjuksköterskor eller psykologer. Hit hör även de som har tystnadsplikt enligt 3 kap. 3 § tryckfrihetsförordningen (1949:105), TF, om uppgifter från författare eller meddelare i tryckt skrift.

6 Prop. 1993/94:151 s. 94 f.
7 Prop. 1993/94:151 s. 99.
8 SOU 1995:47 s. 349 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

Dessa yrkeskategorier får inte höras som vittnen om sådant som anförtrotts dem i deras yrkesutövning eller som de på annat sätt erfarit i samband med yrkesutövningen.

Enligt 47 kap. 2 § 1 st. 1 p. SFL får Skatteverket inte granska handlingar där det finns ett beslagsförbud enligt bestämmelsen i 27 kap. 2 § RB. Det innebär att Skatteverket inte får granska en handling vars innehåll utgörs av material som är belagd med tystnadsplikt hos exempelvis en advokatbyrå. Advokatbyrån kan därmed begära, med stöd av 47 kap. 2 § 1 st. 1 p. SFL, att handlingen ska undantas.[9] Motivet till bestämmelsen är att underlätta för bland annat advokater i deras arbete så att klienten lättare kan få ett förtroende för advokaten.[10]

I NJA 1977 s. 403 ansågs en handling som förvarades hos en advokatbyrå vara fredad från beslag. Handlingen i fråga var ett avtal mellan advokatens klient och tredje man. Till stöd för sin talan åberopade åklagaren ett utlåtande av professor Per Olof Ekelöf som föranletts av ett annat ärende. I utlåtandet diskuterade Ekelöf bestämmelsens omfattning och kom fram till att den tar sikte på att skydda förhållandet mellan klient och advokat. Bestämmelsen skulle även kunna omfatta handlingar som upprättats innan ett sådant förhållande inletts. Sistnämnda handlingar ansåg Ekelöf däremot borde falla utanför tillämpningsområdet med hänsyn till bestämmelsen ändamål. Högsta domstolen (HD) konstaterade att Ekelöfs resonemang var högst rimligt men att det fanns hinder mot en rättstillämpning som frångår bestämmelsens ordalydelse.

Det faktum att HDs majoritet gjorde en tolkning av lagtextens ordalydelse istället för att tolka regeln efter sitt ändamål, innebar att bestämmelsen om vilka handlingar som inte får tas i beslag blev mer omfattande. I och med domen blev det möjligt att erhålla ett beslagsförbud på handlingar som både upprättats innan och efter en kontakt med advokat. Enligt Ekelöf innebar det en möjlighet för den brottsmisstänkte att lämna material hos en advokat för att det inte ska kunna tas i beslag. Advokaten skulle även kunna lämna tillbaka materialet till den som misstänktes för brott utan att beslagsförbudet upphörde att gälla. Samtidigt som det är viktigt att advokatsekretessen förblir stark så innebar domen, så som Ekelöf påpekat, en möjlighet för den som inte vill att vissa handlingar ska kontrolleras av en myndighet, att lämna dessa till en advokat. På så sätt kan personen i

9 Prop. 1993/94:151 s. 95 f.

10 SOU 1926:32 s. 105.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

fråga åtnjuta det mer omfattande skyddet som bestämmelsen ger vid en tolkning av lagtextens lydelse.

I ett annat rättsfall, NJA 1990 s. 537, gjorde HD den bedömningen att stor vikt skulle läggas vid vilket förhållande som förelåg mellan advokaten och bolaget. HD ansåg att endast det faktum att en advokat är ställföreträdare för ett bolag inte bör innebära att reglerna om vilka handlingar som får tas i beslag helt förkastas. HD menade att för att utreda om det förelåg advokatsekretess kunde handlingarns karaktär beaktas tillsammans med vad som övrigt sagts. Anledningen till detta var att handlingarna till största del bestod av bolagets tullbesvärsmål som handlagts på advokatbyrån och att bolaget menade att övriga handlingar som tagits i beslag hade anförtrotts advokaten i sin yrkesutövning. HD bedömde att det var bevisning nog och att det kan antas att handlingarna innehåller uppgifter som omfattas av beslagsförbudet.

Som tidigare nämnts ligger bevisbördan på den som begär att handlingarna inte ska tas i beslag. HD har uttalat att kravet är ett blygsamt mått av bevisning och anledningen till det är att advokatsekretessen inte ska urholkas med hänsyn till bestämmelsens skyddssyfte. I domen fastslås att kravet på bevisbördan för att handlingen inte kan tas i beslag är mycket liten för att det ska kunna antas att handlingarna omfattas av advokatsekretessen.

I RÅ 2001 ref. 67 I begärde Skatteverket in uppgifter om utbetalningar från en fondkommissionär till en advokatbyrå. HFD konstaterade att de begärda uppgifterna ska antas vara sådant som omfattas av advokatsekretessen och med hänvisning till NJA 1990 s. 537 ansåg HFD att kravet var ett blygsamt mått av bevisning. Advokatbyråns bevisning bestod av påståendet att utbetalningen hänförts till en klient och ett skriftligt intyg om detsamma från en anställd på byrån. Vad som kunnat utläsas ur ovanstående mål från HD angående de blygsamma kraven på bevisning borde även kunna anses fastställt som gällande i skattemål i och med RÅ 2001 ref. 67 I.

I RÅ 2001 ref. 67 II och RÅ 2001 not. 184 synes däremot en begränsning ske av hur långt bestämmelsen om undantagande av handlingar på grund av beslagsförbud sträcker sig vid skattekontroll. I RÅ 2001 ref. 67 II började HFD med att konstatera vad som framgår av tidigare praxis avseende bestämmelsen omfattning och kraven på bevisbördan. Däremot menade HFD att alla uppgifter avseende en klients identitet, även då det kan finnas situationer där redan identiteten omfattas av tystnadsplikten, inte kan som regel anses anförtrodda advokaten i dennes yrkesutövning. De

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

uppgifter i fakturorna som inte kunde undantas var därför namn, adress, arvode och övriga utlägg eftersom advokatbyrån inte kunnat påvisa att dessa uppgifter har ett skyddsvärde för varje klient. Detsamma fann HFD i RÅ 2001 not. 184.

De båda domarna innebär en begränsning för vad en advokat får undanta. Det beror på att i tidigare praxis har bevisbördan ansetts vara ett blygsamt mått av bevisning och att redan påståendet om att handlingarna omfattades, tillsammans med ett skriftligt intyg från en anställd har varit tillräckligt. I RÅ 2001 ref. 67 II krävdes att advokaten skulle bevisa att varje klient skulle lida skada av att uppgifterna om dennes identitet lämnades ut och således göra en intresseavvägning. Någon intresseavvägning har inte skett i tidigare praxis och någon intresseavvägning ska därför inte heller ske enligt den skiljaktige i de båda domarna RÅ 2001 ref. 67 II och RÅ 2001 not. 184. Det beror enligt den skiljaktige på att beslagsförbudet är absolut och inte ska bedömas utifrån dess skyddsvärde för varje klient. I tidigare praxis har handlingar omfattats av beslagsförbudet för att det i regel kan antas att handlingarna har ett beslagsförbud. Utgången i RÅ 2001 ref. 67 II och RÅ 2001 not. 184 synes istället tala för det motsatta vad gäller identitetsuppgifter.

Anledningen till att bestämmelsen om undantagande vid beslagsförbud begränsades till att inte omfatta klienters identitet skulle enligt min mening kunna bero på att i RÅ 2001 ref. 67 II var det advokatbyråns egen beskattning som avsågs med föreläggandet. I RÅ 2001 not. 184 åberopades som stöd för Skatteverkets talan ett utlåtande av professor Anders Hultqvist. I utlåtandet ansåg Hultqvist att advokaters och andra skyddande yrkeskategoriers bokföring skulle kunna bli immun mot skattekontroll om bestämmelsen om beslag även ska gälla för fakturor och annat bokföringsmaterial. HFD har inte direkt uttalat det på så vis utan HFD menade att uppgifterna i fakturorna om klienters identitet och advokaten arvode kan anses tillhöra sedvanligt affärsmaterial. Således synes HFDs dom stämma överens med vad Hultqvist anförde om att alla handlingar som rör en advokat inte kan undantas från granskningen på grund av den omfattande advokatsekretessen. I RÅ 2001 ref. 67 I kunde däremot uppgifter om utbetalningar undantas, men det var då inte heller frågan om advokatbyråns egen beskattning, vilket talar för det som ovan sagts om att bestämmelsen fått en begränsning i skattemål beträffande bokföringsmaterial.

Av de ovan redovisade rättsfallen framgår att Skatteverkets kontroll har riktats mot den som advokatsekretessen gäller för eller mot advokatbyrån.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

I HFD 2012 ref. 12 var däremot frågan om hur advokatsekretessen förhåller sig till tredjemansrevision av en bank.[11] I målet ansåg inte HFD att advokatsekretessen i sig var tillräcklig för att skydda all informationen som fanns på klientmedelskontona. Det berodde på att uppgifterna som fanns på klientmedelskontona sannolikt kunde vara både sådana uppgifter som omfattas av beslagsförbudet, exempelvis uppdragets art, men även uppgifter om klienters identitet som inte omfattades. Vad som däremot var avgörande för utgången i målet var att revisionen inte var proportionerlig. Detta var dels på grund av mängden handlingar men även på grund av att banken inte hade vetskap om vilka handlingar som skulle omfattas. Ett krav om att banken skulle skaffa sig den kunskapen för att undanta handlingarna var oproportionerligt i förhållande till kontrollen. Således kunde banken inte begära undantagande på ett rättssäkert vis.

Det framgår av domen att det inte är ett krav på att bestämmelsen om undantagande av handlingar tillämpas. Intressant är att HFD ansåg att beslagsförbudet kunde gälla även då handlingarna kommit tredje man till handa trots att motivet med bestämmelsen var att skydda förhållandet mellan en advokat och dennes klient. HFD ansåg att förtroendet inte kan anses som brutet på grund av att banken erhållit uppgifterna. Det motiveras utifrån att advokater och andra förvaltare är skyldig att hålla isär klientmedel och därmed förblir handlingarna skyddsvärda. Enligt Caroline Carlson innebär det att kretsen för vilka som omfattas av beslagsförbudet kan utvidgas. Däremot krävs det enligt Carlson att det är påkallat ur ett sekretessperspektiv i en särskild situation.[12]

2.2 Handlingar som inte omfattas av revision

I 47 kap. 2 § 1 st. 2 p. SFL anges att Skatteverket inte får granska handlingar som inte omfattas av revisionen. Det har ovan nämnts att huvudregeln är att revisorn får granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör den reviderades verksamhet. Om den reviderade anser att den handling som Skatteverket vill granska faller utanför vad som gäller enligt huvudregeln kan 47 kap. 2 § 1 st. 2 p. SFL tillämpas. En sådan begäran om undanta-

11 Carlson, Caroline, Rätten att inte lämna ut uppgifter vid beslut om tredjemansrevision, JT 2012–13 s. 421.

12 A.a.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

gande ska därmed behandlas på samma sätt som en begäran om undantag av handlingar på annan grund.[13]

I RÅ 1996 not. 132 avgjorde domstolen inte frågan i sak men hänvisade till att rätten ska pröva frågan om handlingarna kan undantas så som på annan grund. HFD menade att en prövning av undantagande av handlingar från föreläggande på grund av att de inte omfattas av kontrollen ska prövas i sak på samma sätt som ett undantagande till följd av beslagsförbud eller ett undantagande på grund av en handlings betydande skyddsintresse. Det av HFD återförvisade målet prövades åter igen av Kammarrätten i Stockholm (mål 4371-1996). KamR menade att handlingarna inte rörde bolagets beskattning eller bolagets kunders beskattning. Skatteverket begärde in handlingarna för att bolagets värde skulle kunna bedömas, vilket var av betydelse för en aktieöverlåtelse som skulle beskattas i USA. KamRs dom innebär enligt min mening att handlingar kan undantas om de inte avser den svenska beskattningen och således inte omfattas av föreläggandet.

I Kammarrätten i Stockholm (mål 7807-08) prövades frågan om en bilaga till ett styrelseprotokoll innehållande ett incitamentsprogram som inte verkställts, kunde undantas till följd av att den inte omfattades av revisionen. Både Förvaltningsrätten (FR) och KamR ansåg att den omfattades av revisionen och kunde således inte undantas enligt denna undantagsgrund. Anledningen var att bilagan kunde antas vara viktig för verksamheten. Enligt min mening innebär detta att kriterierna för undantagande på denna grund är att handlingen varken ska vara relevant för den svenska beskattningen eller vara viktig för verksamheten.

I förarbetena har det uttalats att bestämmelsen om undantag på grund av att handlingen inte omfattas av revisionen endast är ett klargörande av vad som redan gäller enligt huvudregeln i 41 kap. 7 § 1 p. SFL.[14] Innan SFL infördes fanns bestämmelsen om undantag till följd av att uppgiften eller handlingen inte omfattas i 3 kap. 14 b § 2 st. taxeringslagen (1990:324), TL. I och med att bestämmelserna för undantagande från föreläggande och revision delades upp vid SFLs tillkomst återfinns nu bestämmelsen om undantag för det som inte omfattas av revisionen i 47 kap. 2 § 1 st. 2 p. SFL. Däremot finns ingen sådan undantagsgrund för föreläggande. I KamR 4371-1996 var frågan om undantag på grund av att handlingar inte omfattades av föreläggandet. Huruvida undantagsgrunden fortfarande är

13 Prop. 1993/94:151 s. 171 och prop. 2010/11:165 s. 922.

14 Prop. 2010/11:165 s. 922.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

gällande vid föreläggande är osäkert på grund av att det inte längre finns i lagtext. Bestämmelsen gäller däremot för Skatteverkets revision i och med vad som finns stadgat i lagtexten. Vilka handlingar som kan undantas, för att de inte omfattas av revisionen, är däremot inte fullständigt klarlagt då vägledning varken återfinns i förarbeten eller i avgöranden. En viss ledning ges genom avgörandet i KamR 7807-08 där handlingen visserligen inte undantogs med anledning av att den inte omfattades av revisionen utan på grund av dess betydande skyddsvärde. Både FR och KamR gjorde däremot bedömningen att en bilaga till ett styrelseprotokoll gör att handlingen kan antas vara viktigt för verksamheten. Den bedömningen gjorde rätten trots att bilagan var ett incitamentsprogram som aldrig verkställdes. Utifrån detta avgörande synes utrymmet för att undanta handlingar relativt litet, särskilt med hänsyn till att huvudregeln är att alla handlingar som rör verksamheten får granskas vid revision. Handlingar kan således undantas enligt denna grund om de inte rör den svenska beskattningen eller inte är viktiga för verksamheten. Det får emellertid anses oklart vart gränsen går för vilka handlingar som inte är tillräckligt viktiga för verksamheten.

2.3 Handlingar med ett betydande skyddsintresse

Det framgår av 47 kap. 2 § 2 st. SFL att Skatteverkets möjlighet är begränsad vad gäller granskning av en handling med ett betydande skyddsintresse för den reviderade. Vid en revision får inte handlingar granskas om skyddsintresset är större än betydelsen för kontrollen. Det har inte ansetts möjligt att närmare reglera vilka omständigheter som skulle kunna aktualisera ett undantag på denna grund.[15] Det beror på handlingars varierande innehåll och att bestämmelsen ska tillämpas på skatterättens olika områden. Viktigt har istället varit att betona skyddsintresset och att det handlar om ett uttalat betydande skyddsintresse för att handlingen inte kommer till någon annans kännedom.[16] Det måste därför ske en avvägning mellan den reviderades integritet likväl som rättsäkerhet och Skatteverkets intresse av att nå en hög effektivitet vid revision.[17]

I förarbetet till bestämmelsen har det nämnts att handlingar med betydande skyddsvärde skulle kunna vara vissa kvalificerade råd i skatterättsliga angelägenheter, företagshemligheter eller på grund av personliga för-

15 Prop. 1993/94:151 s. 96.
16 Prop. 1993/94:151 s. 96.
17 SOU 1993:62 s. 154 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

hållanden. Behovet av skydd för sådana uppgifter varierar mycket på det skatterättsliga området och det har därför ansetts svårt att finna enhetliga kriterier som ska vara uppfyllda för att en handling ska kunna undantas.[18] Hänsyn ska även tas till om uppgifterna i handlingen kan erhållas på något annat sätt, exempelvis muntligen eller genom någon annan handling.[19]

I RÅ 2005 ref. 40 avsåg handlingarna samtalslistor från de anställdas tjänstemobiler. HFD konstaterade att ett utlämnande av en anställds privata samtal till en myndighet skulle innebära en oacceptabel integritetskränkning. Emellertid var de anställda skyldiga att markera de samtal som var privata och de handlingar som Skatteverket begärde in var endast kopplat till de samtal som företagits i tjänsten. I domen har inte handlingarna haft ett betydande skyddsvärde till följd av att några privata samtal inte borde förekomma i listorna. Om det däremot skulle finnas privata samtal i listorna innebär inte det en integritetskränkning enligt HFD. I förarbetet till bestämmelsen har exempelvis personliga förhållanden, så som uppgifter om anställda och företagsledare, ansetts kunna ha ett betydande skyddsvärde. Anledningen till varför dessa uppgifter ska kunna undantas är för att de saknar eller har en låg betydelse för Skatteverkets kontroll. Även uppgifter av personlig karaktär som vid ett röjande av uppgifterna innebär obehagliga konsekvenser har ansetts kunna utgöra personliga förhållanden.[20] I RÅ 2005 ref. 40 hade uppgifterna om anställdas samtal däremot en hög relevans för Skatteverkets kontroll vilket motiverar att något undantag av handlingarna inte kunde ske.

I Kammarrätten i Stockholm (mål 8858-07 och 1173-12) fanns ett betydande skyddsintresse för handlingar innehållande uppgifter om kunder. I det första fallet ansåg KamR att handlingarna hos en bank hade ett betydande skyddsvärde men att kontrollintresset övervägde vilket innebar att handlingarna inte kunde undantas. Det betydande skyddsintresset förelåg till följd av att uppgifterna möjliggör identifiering av en person och dess transaktionsmönster under en längre period. Varför kontrollintresset ansågs tyngre i detta fall beror på att kontrollen avsåg uppgifter om svenska skattskyldiga som hade tillgångar i lågskatteländer. Dessa uppgifter har Skatteverket svårt att få tillgång till på annat sätt på grund av sträng banksekretess utomlands och det gällde även avsevärda belopp. I KamR 1173-

18 Prop. 1993/94:151 s. 96 ff.

19 Prop. 1993/94:151 s. 98.

20 Prop. 1993/94:151 s. 98 och 170.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

12 var det en stiftelses handlingar avseende kunders domäner som hade ett betydande skyddsvärde. Anledningen var att det fanns en mycket omfattande mängd integritetskänsliga uppgifter om exempelvis politiska åsikter, hälsotillstånd, religion och sexuell läggning. Domstolen tog även med i bedömningen att stiftelsen hade tystnadsplikt för uppgifterna i fråga. Handlingarnas betydande skyddsvärde övervägde kontrollintresset på grund av att kontrollen var mycket omfattande och innebar en stor mängd överskottsinformation av känslig karaktär.

I ovanstående domar från KamR har det framkommit att personliga förhållanden är ett betydande skyddsintresse. I det första fallet talas det om att uppgifterna möjliggör att se vilka inköp och andra transaktioner en person företagit under en längre tid. Ett röjande av sådana uppgifter skulle kunna vara vad som i förarbetet menades med att ett röjande skulle kunna innebära obehagliga konsekvenser för personen. Detsamma gäller även för de integritetskänsliga uppgifter som finns i det andra fallet men dessa ansågs mer skyddsvärda till följd av att Skatteverkets kontroll var för omfattande.

I Kammarrätten i Stockholm (mål 2598-08) fann rätten att en bilaga till ett aktieöverlåtelseavtal har ett betydande skyddsvärde. Visserligen innehöll bilagan inte några djupare bedömningar och resonemang utan kortare frågor och svar om skatterättsliga konsekvenser men svaren krävde en djupare insikt i skatterätten. Skyddsvärdet var även större än betydelsen av kontroll eftersom Skatteverket haft samma möjlighet som rådgivaren att ställa frågor och sedan få dem besvarade. På så sätt skulle Skatteverket kunna få fram vad som står i bilagan. I Kammarrätten i Stockholm (mål 6876-13) hade de båda e-postmeddelandena ett skyddsvärde men endast det ena meddelandet undantogs. Det beror på att det första meddelandet innehöll en skatterättslig bedömning medan det andra meddelandet avsåg faktauppgifter. I Kammarrätten i Stockholm (mål 6877-13) ansågs revisorns råd vara handlingsrekommendationer och inte skatterättsliga råd och därmed inte skyddsvärda. Det beror på att det rörde sig om en kort besvarad frågeställning om hur bolaget skulle fakturera.

I domarna hänvisas till det förarbetsuttalande om att vissa råd i skatterättsliga angelägenheter kan ha ett betydande skyddsvärde. Enligt förarbetet kan en gräns dras mellan vad som är faktauppgifter och vad som är skatterättsliga bedömningar där den sistnämnda inte heller borde ha någon relevans för Skatteverket eftersom de endast ska göra en faktakon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

troll.[21] I KamR 2598-08 fanns ett betydande skyddsvärde på grund av att det krävdes en djupare skatterättslig kompetens för att besvara frågorna vilket exempelvis en rådgivare innehar. Eftersom Skatteverket och den reviderade kan komma att bli motparter i en process har det i utredningen till bestämmelsen uttalats följande. Den reviderade ska kunna inhämta skatterättsliga råd och bedömningar från en rådgivare utan att dessa ska komma Skatteverket till handa och således åberopas mot den reviderade i en process.[22] Varför revisorns råd inte ansågs ha ett betydande skyddsvärde i KamR 6877-13 skulle möjligen kunna beror på att råden inte var särskilt djupgående. Det är som ovan nämnt som viktigt är att bestämmelsen om undantag av handlingar inte begränsar Skatteverkets möjligheter att utreda faktauppgifterna. I KamR 6876-13 löste rätten detta genom att vissa delar av handlingen inte kunde undantas även om de hade ett betydande skyddsvärde.

I KamR 7807-08 var det inte frågan om personliga förhållanden eller kvalificerade skatterättsliga råd. Handlingen i fråga var en bilaga till ett styrelseprotokoll och innehöll planer på att förvärva ett företag och införa ett incitamentsprogram. Anledningen till varför handlingen hade ett betydande skyddsvärde var att den kunde anses som en företagshemlighet. I förarbetet nämns att företagshemligheter kan vara exempelvis pågående förhandlingar eller tekniska hemligheter.[23] I detta fall var den inte en pågående förhandling eftersom bolaget beslutat att inte genomföra förvärvet och införa incitamentsprogrammet. I förarbetet har det även uttalats att vikt ska läggas vid behovet av kontroll som varierar stort vad gäller företagshemligheter.[24] I detta fall var kontrollintresset lågt i och med att Skatteverket enligt KamR inte framfört några tyngre argument till varför handlingen skulle granskas. Det låga kontrollbehovet var enligt min mening antagligen anledningen till varför handlingen kunde undantas.

3 SLUTSATS

Handlingar kan undantas på tre olika grunder enligt 47 kap. 2 § SFL. Den första grunden är handlingar som omfattas av beslagsförbudet. Bestämmelsen ska tolkas enligt dess ordalydelse och utifrån praxis har det visats

21 Prop. 1993/94:151 s. 97.
22 SOU 1993:62 s. 199.
23 Prop. 1993/94:151 s. 97.
24 Prop. 1993/94:151 s. 98.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

att advokatsekretessen är mycket stark. Det har framkommit att det inte är handlingen i sig som gör undantagsregeln tillämplig. Istället anses handlingen omfattad av beslagsförbudet om det finns ett förtroendeförhållande mellan advokaten och klienten. Handlingen kan däremot få betydelse vid bedömningen om ett sådant förtroendeförhållande föreligger och det är ett blygsamt mått av bevisning som krävs. Förtroendeförhållande omfattar även tredje man i vissa speciella situationer. Vad gäller skattemål har bestämmelsen genom praxis fått en viss begränsning då somliga uppgifter inte ansetts i regel vara anförtrodd en advokat i dennes yrkesutövning. De uppgifter som inte kunnat undantas var klientens identitetsuppgifter och advokatens arvode och övriga utlägg.

Vidare kan handlingar undantas om de inte omfattas av revisionen. Rättsläget är inte fullständigt klarlagt avseende vilka handlingar som kan undantas enligt denna grund då det saknas avgöranden från högsta instans. Viss ledning om vilka handlingar som kan undantas kan erhållas ur KamRs domar. Där har handlingar kunnat undantas på grund av att de inte avsåg bolagets eller bolagets kunders svenska beskattning. För att en handling ska kunna undantas på denna grund gäller även att den inte är viktig för verksamheten.

Med betydande skyddsintresse i den sistnämnda undantagsgrunden menas att handlingen antingen innehåller känsliga uppgifter av personliga skäl, kvalificerade skatterättsliga råd eller företagshemligheter. Personliga skäl har ansetts vara integritetskänsligt material, så som transaktionsmönster och identitetsuppgifter, för den reviderades kunder. För att råd ska anses ha ett skyddsintresse bör råden vara av djupare karaktär där det krävs en kvalificerad kunskap om skatterätten. Med företagshemligheter avses tekniska hemligheter eller pågående förhandlingar. Om en handling anses ha ett betydande skyddsvärde följer även en intresseavvägning mellan skyddsvärdet och kontrollintresset. Eftersom det sker en avvägning i det enskilda fallet är det därför svårt att översiktligt uttala sig om vilka handlingar som kan undantas. Däremot kan sägas att i de rättsfall där handlingarna undantagits på grund av att skyddsvärdet varit övervägande har kontrollintresset ofta varit mycket lågt eller obefintligt.

Sandra Vasarainen är fil.mag. i rättsvetenskap.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25