SN DEBATT
SKATTENYTT

Claes Sjölin

Advokatens aktskåp stängt, ett genmäle

Gunnar Nord och Lennart Grufberg startade en integritetsdebatt i Skattenytts nummer 5 apropå taxeringsrevisionens gränser. Debatten är välkommen särskilt mot bakgrund av revisionsinstitutets utvidgning till att omfatta även allmän uppgiftsinsamling. För att placera in skatteförvaltningens tilltagande aktivitetslusta i ett större sammanhang kan det vara på sin plats med en kort återblick på hur revisionsinstitutet vuxit fram och hur det förhåller sig till kolliderande intressen.

Dagens kontrollmöjligheter i taxeringslagens 56 § har inte mer än cirka 30 år på nacken och är således en relativt ung företeelse jämfört med de betydligt mognare integritetsintressen som revisonsinstitutet kolliderade med. I 1928 års taxeringsförordning fanns vissa regler om bokföringsgranskning enligt vilka en taxeringsmyndighet hos en rörelsedrivande skattskyldig kunde kontrollera bl a bokföringsåtgärder. För att öka kontrollmöjligheterna presenterade 1950 års skattelagssakkunniga ''Förslag till effektivare taxering'' (SOU 1954:20). Med utgångspunkt från utredningens förslag införde riksdagen det nya institutet taxeringsrevision. Nyheterna innebar att kontrollen utvidgades i tre avseenden. Det blev möjligt att rikta kontrollen också mot annan än den granskade skattskyldige själv. Vidare gavs möjlighet att granska protokoll och brev utöver bokföringen som sådan. Slutligen fick granskningen avse såväl det löpande beskattningsåret som tidigare års verksamhet.

Införandet av det nya taxeringsinstitutet i mitten av 50-talet föregicks av kraftig remisskritik. Advokatsamfundets styrelse framhöll bl a följande: ''Hur viktigt intresset att erhålla en tillfredsställande taxeringskontroll än må vara, så måste det få

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:40

vika för den till medborgarnas skydd givna tystnadsplikten, som tillgodoser ett samhälleligt värde av mycket högre valör.'' Kollisionen mellan advokatens tystnadsplikt och de nya taxeringsrevisionsreglerna ledde även till att frågan diskutades inom Nordiska Rådets ram efter framställningar från samtliga nordiska advokatorganisationer.

Lagkonflikten mellan advokatens tystnadsplikt och skatteförvaltningens intresse av insyn är inte en unik svensk företeelse. Motsvarande lagkonflikter existerar i så gott som samtliga stater med västerländsk rättstradition. I västvärlden är lagkonflikter mellan å ena sidan advokatsekretessen och å andra sidan olika typer av ingripanden från administrativa myndigheter vanliga. Inom EG och i USA kan frågan t ex gälla övervakningen av skilda konkurrensbegränsningsregler.

Eftersom vi i grundlag garanterats skyd mot tvångsmedel som inte är godtagbara i ett demokratiskt samhälle av västerländsk modell, är det på sin plats att göra jämförelser med hur andra stater löst motsvarande typer av lagkonflikter. Det är ju så, att vårt grundlagsskydd (regeringsformen 2:6 och 2:12) innebär att integritetskränkningar aldrig kan legitimeras enbart med hänvisning till att kränkningen — t ex insamlandet av uppgifter enligt 56 § taxeringslagen — fått formen av lag. Därutöver krävs att integritetskränkningen *i varje enskilt fall* är förenlig med de värderingar som bär upp de grundlagsskyddade fri- och rättigheterna sådana dessa gestaltar sig i ett internationellt perspektiv.

Rättsläget i staterna inom den gemensamma marknaden ger intressanta jämförelser. Advokatsekretessen kan inte genombrytas av t ex konkurrensövervakande myndigheter även om lagstiftningen enligt sin ordalydelse ger respektive myndighet sådan rätt. Med stor säkerhet torde rättsläget i EG-staterna vara detsamma såvitt gäller skatteförvaltningars möjlighet att bryta igenom advokatsekretessen. Taxeringsmyndigheters intressen torde således få vika till advokatsekretessens förmån. Möjligheten tvingas även taxeringsmyndigheter respektera revisionssekretessen på sätt som delvis gäller i Storbritannien.

Frågan om lagkonflikten mellan advokatsekretessen och EG-kommissionens konkurrensbegränsande undersökningar avgjordes av EG-domstolen 1982 (Australian Mining Smelting Europe Ltd vs EC Commission, CMLR 1982 II, s 264). Tvistefrågan gällde om EG-kommissionens vittgående befogenheter enligt förordningen nr 17 från 1962, vilka i sak väsentligen överensstämmer med reglerna i den svenska uppgiftsskyldighetslagen (1956:245), kunde bryta igenom advokatsekretessen. Efter synnerligen noggranna utredningar om rättsläget i respektive EG-stat, konstaterade EG-domstolen att ungefärligt likalydande regler råder inom samtliga EG-stater av innebörd, att en klients rätt till biträde och försvar omfattar också sekretesskydd av skriftväxling med advokat. Sekretessskyddet omfattar således även administrativa ingripanden i samband med t ex utredning om ifrågasatta brott mot EG's konkurrensregler. EG-domstolen fastslog således att advokatsekretessen inte skulle vika.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:40

Enligt engelska motsvarigheten till 56 § taxeringslagen har engelska skattemyndigheter rätt bl a att förelägga Barristers och Solicitors att tillhandahålla sådana dokument som myndigheter efterfrågar för att utreda en enskilds skattskyldighet. I en dom från 1988 fastslog engelsk domstol att en advokat inte utan klientens samtycke är skyldig tillhandahålla sådana dokument han mottagit i egenskap av advokat. Advokatsekretessen kunde således inte genombrytas trots ordalydelsen i The Taxes Management Act. Rättsfallet bekräftar en mycket lång rättstradition, som i engelsk doktrin benämns ''The Legal Professional Privilege''. För ytterligare internationella jämförelser hänvisar jag till min uppsats ''Något om hur advokatsekretessen respekteras'' i Advokatsamfundets Jubileumsskrift ''Från Advokatens Verkstad''.

Den svenska advokatsekretessen lagfästes 1980 i rättegångsbalken 8:4, som ålägger advokaten en skyldighet att iaktta en generell och allomfattande tystnadsplikt. Då rättegångsbalken 8:4 fick sin nuvarande lydelse gjordes inte något förbehåll för att sekretessen skulle tvingas ge vika t ex för reglerna i taxeringslagen eller uppgiftsskyldighetslagen. Enligt ett uttalande från Advokatsamfundets styrelse från 1973 åligger det en advokat att inte i något sammanhang bryta advokatsekretessen förrän domstol slutligen fastslagit att tystnadsplikten skall vika.

Gunnar Nord uttryckte i sin debattartikel farhågor för att också advokatsekretessen skulle tvingas ge vika ''såsom lagen nu är skriven''. Ja, enligt taxeringslagens ordalydelse är Nords uppfattning riktig. Vid den internationella jämförelse man med nödvändighet måste göra bör emellertid slutsatsen bli den motsatta. Regeringsformen 2:6 och 2:12 anger uttryckligen att integritetskränkande lagstiftning inte får tillämpas om kränkningen inte är godtagbar i ett demokratiskt samhälle av västerländsk modell. Avgöranden i såväl Högsta domstolen som Regeringsrätten ger stöd för uppfattningen att lagkonflikten mellan RB 8:4 och 56 § taxeringslagen bör utfalla till advokatsekretessens förmån. I rättsfallet NJA 1977 s 403 uttalade HD bl a: ''Hinder får dock — särskilt som frågan är om ett stadgande givet till skydd för enskild person mot tvångsingripande från det allmännas sida — anes möta mot en rättstillämpning i strid med stadgandets ordalydelse''. Även domskälen i det av Nord angivna Regeringsrättsavgörandet (RÅ 1986 ref 69) ger stöd för samma uppfatting.

Lennart Grufbergs debattartikel innehåller sakfel och vittnar inte om någon djupare kunskap om och förståelse för de lagkonfliktsproblem som integritetsfrågan rymmer.

Naturligtvis skall skatteförvaltningen ''beskatta svenska folket utifrån de regler som svenska folket genom regering och riksdag har bestämt''. Skatteförvaltningen skall naturligtvis också skaffa sig information för beskattningen enligt de regler som gäller. Dock måste skatteförvaltningen givetvis respektera också andra regler som regering och riksdag har bestämt. Att döma av Grufbergs artikel skulle skatteförvaltningen inte närmare behöva överväga de lagkonflikter som uppkommer vid

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:40

en bostavsstolkning av reglerna i 56 § taxeringslagen. Grufberg skriver nämligen att det inte skulle ankomma på honom att bemöta Nords uppfattning om räckvidden av de grundlagsreglerade integritetsskyddet. Om Grufberg önskar delta i integritetsdebatten får man kräva att han i sak motiverar varför taxringsrevisionsreglerna skulle ha den oinskränkta tillämpning han synes förespråka. Annorlunda uttryckt måste den som önskar prioritera skatteindrivningen på bekostnad av t ex advokatsekretessen motivera ändringar i såväl RF 2:6 som RB 8:4. Om västvärlden i övrigt valt att värna advokatsekretess på bekostnad av taxeringsrevisionsinstitutet måste det till synnerligen tung och övertygande argumentation från Grufbergs sida. Varför skulle Sverige — enligt Grufbergs mening — avvika från västerländska rättstraditioner?

Grufberg påstår att taxeringsrevision inte skulle utgöra ett tvångsmedel. Påståendet är felaktigt, vilket ju bl a lagrådet konstaterat. Grufberg lär inte hitta något annat stöd för det felaktiga påståendet än den av Nord citerade personliga och illa underbyggda reflektionen av finansminister Feldt i propositionen 1987/88:65 (sid 42).

Apropå Advokatsamfundets remisskritik med anledning av SOU 1954:20 undrar man om Grufberg anser det finnas *några* samhälleliga värden av så hög valört att taxeringsrevisionsinstitutet skulle tvingas stå tillbaka. SN

Göteborg 1989 06 26

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:40