

Målnummer:	2817-97	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2001-12-17		
Rubrik:	Fråga om de begränsningar i advokats vittnesplikt som följer av 36 kap. 5 § rättegångsbalken ger stöd för undantag från föreläggande att lämna uppgifter för skattekontroll. - Undantag har medgivits beträffande uppgifter om vad vissa betalningar, som gjorts från ett depåkonto hos en fondkommissionär till en advokatbyrå, avsåg samt, om uppgifterna avsåg klient, om och hur betalning till denne skett (I). Däremot har uppgifter i fakturor, som en advokatbyrå tillställt klienter, om klienternas identitet och debiterade belopp - till skillnad från uppgifter om klienternas motparter och om vad uppdragen avsett - inte ansetts omfattas av sådant undantag (II).		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 27 kap. 2 § och 36 kap. 5 § rättegångsbalken• 3 kap. 3 § och 50 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter• 3 kap. 13 §, 14 a §, 14 b § och 14 c § taxeringslagen (1990:324)• 17 kap. 2 § första stycket och 3 § mervärdeskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• NJA 1977 s. 403• NJA 1990 s. 537• RÅ 2000 ref. 58		

REFERAT

I.

Med stöd av 3 kap. 50 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK, förelade skattemyndigheten den 23 april 1996 B.G:s Advokatbyrå AB (advokatbyrån) att inkomma med kontrolluppgift om rättshandling som ingåtts mellan advokatbyrån och Chrystal Business Ltd, Isle of Man. I föreläggandet angavs att två utbetalningar under år 1994 gjorts från ett Chrystal Business Ltd tillhörigt depåkonto hos Aragon Fondkommission till advokatbyrån. Skattemyndigheten begärde uppgift om vad betalningarna avsåg samt, om de avsåg klient, vilken klient och i så fall om och hur betalning till denne hade skett.

I länsrätten begärde advokatbyrån att de begärda uppgifterna skulle undantas från föreläggandet och anförde som grund i huvudsak följande. De av skattemyndigheten begärda uppgifterna avser uppgifter som advokatbyrån erhållit i samband med advokatverksamhet. Advokatbyrån har härvid en lagstadgad skyldighet att iaktta sekretess, 8 kap. 4 § rättegångsbalken, RB, och Sveriges Advokatsamfunds Vägledande regler om god advokatsed, 19 §. Vidare gäller för allmän advokatbyrå sekretess till förmån för klient enligt 9 kap. 9 § sekretesslagen. Detta lagrum är därför analogt tillämpligt. Enligt 36 kap. 5 § RB får advokater höras som vittnen i något som i deras yrkesutövning anförtrots dem eller som de i samband med yrkesutövning erfarit endast om det är medgivet i lag, eller den till vars förmån tystnadsplikten gäller samtycker till detta. Sådant samtycke föreligger inte i förevarande mål. Skriftliga handlingar vilkas innehåll kan vara sådant att en person, som innehar handlingarna, enligt 36 kap. 5 § RB ej må höras som vittne härom får ej tagas i beslag. Motsvarande förhållande är även tillämpligt för mångfaldigande av sådana handlingar eller för utlämnande av kopior av sådana handlingar.

Skattemyndigheten bestred bifall till ansökan.

Länsrätten i Stockholms län (1996-08-22, ordförande Engström) yttrade: Skattemyndigheten har förelagt advokatbyrån att inkomma med kontrolluppgift om rättshandling som ingåtts mellan advokatbyrån och Chrystal Business Ltd, P.O. Box 85, Douglas, Isle of Man. Skattemyndigheten har i föreläggandet angett två utbetalningar som under 1994 gjorts från ett Chrystal Business Ltd tillhörigt depåkonto på Aragon Fondkommission till advokatbyrån. Skattemyndigheten har därefter angett att "Uppgifter önskas om vad betalningarna avser. Om betalningarna avser klient önskas uppgift om vilken klient och i så fall om och hur utbetalning till denne har skett." - Skattemyndigheten har i yttrande anfört bl.a. följande. I syfte att kontrollera hur deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgjorts med avseende på handeln med penningmarknadsinstrument sker f.n. viss granskning hos fondkommissionärer. Vid denna granskning har framkommit att Chrystal Business Ltd, med uppgiven adress på Isle of Man, har depåkonto hos den svenska fondkommissionären Aragon Fondkommission. Enligt uppgift har två utbetalningar gjorts från detta depåkonto till B.G:s Advokatbyrå AB. Föreläggandet har utfärdats för att skattemyndigheten skall kunna bedöma mottagarens skattskyldighet för ifrågavarande utbetalningar. Advokatbyråns framställan ger föga upplysning om vad ifrågavarande betalningar avser. Det framgår inte ens om betalningarna tillkommer advokatbyrån eller en klient. Om betalningarna tillkommer någon annan än advokatbyrån bör, enligt myndighetens mening, advokatbyrån lämna uppgift om de omständigheter som ligger till grund för advokatbyråns bedömning att utbetalningen från depåkontot skall anses ha anförtratts advokatbyrån i advokatverksamheten. Skattemyndigheten anser vidare att utbetalningar från en näringsidkare inom dennes normala verksamhetsområde som sker via en advokat inte kan presumeras tillhöra det slag av uppgifter som lagen betecknar som anförtrorda en advokat i dennes yrkesutövning. Det kan m.a.o. inte presumeras att Aragon Fondkommission gjort ifrågavarande utbetalningar under tystnadslöfte eller under sådana omständigheter att det kan antas ha skett i förtroende. Advokatbyrån har enligt myndighetens mening inte framfört några omständigheter som visar på att uppgifter om vad betalningarna avser respektive på att uppgift om betalningsmottagare och utbetalningssätt skulle vara av det slaget att de skall undantas från föreläggandet. Ifrågavarande uppgifter bör därför inte undantas från skattemyndighetens föreläggande. - Advokatbyrån har därefter anfört bl.a. att uppgifterna om betalningarna avser ett förhållande mellan advokatbyrån och en klient och således inte advokatbyrån. Betalningarna har advokatbyrån erhållit i sin advokatverksamhet. Förhållanden mellan advokatbyrån och dess klienter omfattas av tystnadsplikt. Om annan, som advokatbyrån haft kontakt med för sin klients räkning, omfattas av tystnadsplikt eller inte, påverkar detta inte advokatbyråns tystnadsplikt. - I 3 kap. 50 a § LSK stadgas att efter föreläggande av skattemyndigheten skall bl.a. den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen. Möjligheten att undanta uppgift från sådant föreläggande ges i 3 kap. 3 § LSK. Därvid gäller bestämmelserna i 3 kap. 13-14 c §§ taxeringslagen (1990:324), TL. Enligt 3 kap. 13 § denna lag skall på den enskildes begäran från föreläggande eller revision undantas bl.a. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB. Sistnämnda lagrum stadgar att beslag inte må läggas å skriftlig handling, om dess innehåll kan antagas vara sådant, att befattningshavare eller annan, som avses i 36 kap. 5 § nämnda balk, ej må höras som vittne därom, och handlingen innehas av honom eller av den, till förmån för vilken tystnadsplikten gäller. Enligt 36 kap. 5 § RB får bl.a. advokater och deras biträden höras som vittnen om något som i denna deras yrkesutövning anförtratts dem eller som de i samband därmed erfarit, endast om det är medgivet i lag eller den, till vars förmån tystnadsplikten gäller, samtycker till det. - Enligt 3 kap. 14 b § TL skall, om den enskilde begär det, länsrätten pröva om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingen. - Länsrätten gör följande bedömning. - De angivna bestämmelserna i LSK och TL infördes den 1 juli 1994 som ett resultat av

Rättssäkerhetskommitténs betänkande "Rättssäkerheten vid beskattningen" (SOU 1993:62). Bestämmelserna medför enligt rättens bedömning att skattemyndigheten endast i undantagsfall kommer att kunna erhålla tillgång till handlingar och uppgifter som innehas av advokater, särskilt som det som huvudregel kan antas att handlingar och uppgifter som en advokat har tillgång till rör något som anförtrotts denne i hans yrkesutövning eller denne i samband därmed erfarit (jfr NJA 1990 s. 537). I det angivna fallet fastslog Högsta domstolen bl.a. att det beträffande frågan om vilket stöd som borde krävas för en advokats påstående att hinder för beslag förelåg, fick anses vara tillräckligt med ett blygsamt mått av bevisning, detta för att advokatsekretessen inte skulle bli alltför urholkad. - I förevarande fall har skattemyndigheten efterfrågat specifika uppgifter. Advokatbyrån har inte bestritt att man har tillgång till uppgifterna. Länsrätten anser därmed att beslut kan fattas utan att rätten granskar efterfrågad handling. - Advokatbyrån har uppgett att uppgifterna rör ett förhållande mellan advokatbyrån och en klient och att betalningarna erhållits som ett led i advokatverksamheten. Med hänsyn till det som skattemyndigheten angett beträffande betalningarna och till det som Högsta domstolen uttalat beträffande bevisningen, finner länsrätten att det som framkommit utgör tillräckligt stöd för ett godtagande av advokatbyråns uppgifter. De efterfrågade uppgifterna får således anses vara uppgifter som har anförtrotts advokat på advokatbyrån i denna hans yrkesutövning eller som han i samband därmed har erfarit. Med hänsyn härtill och övriga omständigheter har vittnesplikt i fråga om uppgifterna inte förelegat för advokaten. Eftersom uppgifterna innehas av advokat på advokatbyrån, har handlingar i vilka uppgifterna förekommer varit skyddade mot beslag. Därmed skall också uppgifterna undantas från skattemyndighetens föreläggande. - Länsrätten bifaller framställningen och beslutar att de av skattemyndigheten begärda kontrolluppgifterna skall undantas från föreläggandet.

Skattemyndigheten överklagade domen och anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. Ifrågavarande utbetalningar har skett från en näringsidkare i dennes normala verksamhet. Om sådana betalningar till advokat undantas från skattemyndighetens granskning skulle detta leda till att en särskild ordning tillskapades för kontroll av advokaters deklarations- och uppgiftsskyldighet. Vidare skulle det innebära att skattemyndigheten saknade möjlighet att granska betalningar till skattskyldiga så snart betalningarna görs via advokat.

Advokatbyrån bestred bifall till överklagandet samt yrkade ersättning för sina rättegångskostnader i kammarrätten. Till stöd för bestridandet åberopade advokatbyrån ett intyg utfärdat av jur.kand. L.R., som var anställd vid byrån. Enligt intyget tillkom ifrågavarande utbetalningar inte advokatbyrån, dess ägare eller anställda utan avsåg klient eller klienter till advokatbyrån.

Kammarrätten i Stockholm (1997-03-04, Bergh, Grimby, referent, Wittrock) yttrade: Med beaktande av att advokatbyrån i kammarrätten har åberopat viss bevisning till stöd för sin inställning att utbetalningarna har avsett klient finner kammarrätten, på av länsrätten anförda skäl, att de efterfrågade uppgifterna får anses vara sådana uppgifter som har anförtrotts advokat, eller biträde till advokat, i denna hans yrkesutövning eller som han i samband därmed erfarit. Vad skattemyndigheten anfört föranleder inte någon annan bedömning. De begärda uppgifterna skall därför undantas från föreläggandet. - Advokatbyrån har i målet yrkat ersättning för rättegångskostnader i kammarrätten. I förvaltningsprocessen utgår i princip inte någon ersättning för kostnader som enskild har ådragit sig i olika förvaltningsärenden. Genom lagen (1988:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, mm. har emellertid införts en möjlighet för skattskyldig att erhålla ersättning av allmänna medel för kostnader bl.a. hos domstolar i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Den fråga som är föremål för prövning i målet gäller undantagande från ett föreläggande för advokatbyrån att, såsom tredjeman, avge kontrolluppgift enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Denna typ av mål omfattas inte av lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. Någon ersättning för rättegångskostnader kan därför

inte utgå. - Kammarrätten avslår skattemyndighetens överklagande samt advokatbyråns yrkande om ersättning för rättegångskostnader.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att kammarrättens dom skulle ändras på så sätt att framställningen från advokatbyrån om undantagande av begärda uppgifter från föreläggandet den 23 april 1996 lämnades utan bifall. Till stöd för talan anfördes i huvudsak följande. Kammarrättens dom kan komma att leda till betydande begränsningar i skattemyndigheternas kontrollmöjligheter. Underinstansernas inställning till frågan om undantagande av handlingar och uppgifter hos advokat leder till att även betalningar mellan personer eller bolag i deras ordinarie näringsverksamhet, som sker via advokat, kan undantas från skattemyndighetens granskning. Såvitt framgår av förarbetena (prop. 1993/94:151 s. 96) torde inte denna effekt vara avsedd. Det kan i sammanhanget inte heller bortses från möjligheten att advokat genom hänvisning till sin tystnadsplikt försöker undgå granskning av den egna verksamheten. Bestämmelserna i 3 kap. 13 § TL är undantagsbestämmelser. Det är därför av vikt att beviskravet inte sätts så lågt att den omfattande uppgiftsskyldighet som åvilar andra skattskyldiga väsentligt inskränks när det gäller advokaters verksamhet. Ett intyg från en anställd biträdande jurist på advokatbyrå bör inte tillmätas särskild betydelse i detta sammanhang. Det kan därför starkt ifrågasättas om ett påstående från advokatbyråns sida att inbetalningar till byrån avsett en klient skall anses tillfyllest för att handlingar och uppgifter skall undantas från skattemyndighetens granskning. Även om det godtas att inbetalningarna till advokatbyrån inte skall anses tillkomma advokatbyrån bör betalningarna till byrån betraktas som en från advokatverksamheten skild verksamhet och ses som förmedling av betalningar från en fondkommissionär till kommissionärens kund. Underinstanserna har vidare funnit att de efterfrågade uppgifterna även får anses ha anförtratts advokat på advokatbyrån i denna hans yrkesutövning. Det kan ifrågasättas huruvida betalningar från näringsidkare till annan som sker via advokat skall anses anförtrödda advokaten i dennes yrkesverksamhet som advokat. Advokatbyrån har inte åberopat några omständigheter till stöd för att uppgifterna om utbetalningarna skulle vara uppgifter som anförtratts advokat i dennes yrkesutövning som advokat.

Prövningstillstånd meddelades.

Advokatbyrån bestred ändring av kammarrättens dom och anförde bl.a. följande. Det är relativt vanligt att betalningar sker från näringsidkare till annan i advokatverksamhet. Förlikningslikvider i advokatverksamhet och tappande parts betalning av motpartens rättegångskostnader sker ofta till advokat, då vinnande part har advokat som ombud. Vidare är det vanligt att arbetsgivares betalningar av skadestånd och rättegångskostnadsersättningar till arbetstagare, vid t.ex. felaktiga uppsägningar, utbetalas till arbetstagarnas advokater. Det förekommer även att skadestånd och ersättningar på grund av brott utbetalas till advokater för klienternas räkning. Anförtrödda klientmedel skall separeras från advokatbyråernas egna medel. För de egna medlen skall handelsböcker föras. Det har aldrig påståtts eller ens avsetts att andra betalningar än sådana som rör förhållandet mellan advokatbyråer och dessas klienter skall vara skyddade. Advokatbyråers egna transaktioner ingår i advokatbyråernas räkenskapschema för dessas resultaträkning, vilka årligen biläggs advokatbyrås självdeklaration. För det fall att Regeringsrätten inte anser det av jur. kand. L.R. utfärdade intyget vara tillfyllest för att fastställa kammarrättens dom, hemställs att Regeringsrätten vid förhandling har muntlig bevisupptagning under ed med L.R. Advokatbyrån yrkade ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 9 750 kr för arbete.

Sveriges advokatsamfund avgav yttrande till Regeringsrätten och anförde i huvudsak följande. Skattemyndigheten har begärt uppgift dels om vad betalningarna avser, dels - i det fall betalningarna avser klient - om vem klienten är och slutligen om och i så fall hur betalningen till denne har skett. Av advokatbyråns uppgifter framgår att skattemyndighetens föreläggande berör

förhållanden som avser en av byråns klienter. Med hänsyn till omständigheterna i målet måste den kändedom advokatbyrån må ha om vad betalningarna avser vara grundad på direkta eller indirekta uppgifter från klienten. Sådana uppgifter har då anförtrots berörd advokat i dennes yrkesutövning och omfattas sålunda av advokatsekretessen i 36 kap. 5 § RB. Samfundet menar att samma bedömning måste göras beträffande frågan om och på vad sätt utbetalning till klienten har skett. Också sådana uppgifter måste anses anförtrodda advokaten även om det inte rör sig om ett direkt uppgiftslämnande från klientens sida. Som framgår måste även sådant som advokaten normalt erfarit falla under bestämmelsen i 36 kap. 5 § RB. Härvid hänvisas till förarbetena (NJA II 1943 s. 468), varav framgår att det är "tillräckligt att uppgifterna lämnats under sådana omständigheter att det skäligen kan anses ha skett i förtroende" samt till professor Lars Welamsons uttalande att det "endast då det gäller upplysningar som typiskt sett ter sig skäligen indifferent synes ... rimligt att advokaten för antagande av förtroende har annat stöd än det som erbjuds av själva upplysningens beskaffenhet" (Tidskrift för Sveriges advokatsamfund 1962 s. 294). Det är enligt samfundets mening uppenbart att tid och sätt för en utbetalning inte kan anses vara en uppgift som är skäligen indifferent. Slutligen avses med begäran om uppgifter också klientens namn. Här vill samfundet i första hand hänvisa till uttalandet av Holger Wiklund (God advokatsed, 1973, s. 304-305) att själva det faktum att en viss klient anlitas en advokat, t.ex. för konsultation, ofta är en omständighet av sådan natur att ett yppande av detta faktum skulle innebära ett obehörigt röjande av förtroende. För egen del vill samfundet tillägga följande. Det är en lång västerländsk tradition att det förhållandet att man vänt sig till en advokat i sig är ett förtroende som inte får yppas för utomstående. Inte bara i personliga förhållanden såsom vid skilsmässor, bodelningar eller andra diskussioner om makars inbördes förhållanden, utan också i olika affärssammanhang kan den omständigheten att man konsulterat advokat vara en känslig fråga. Också frågan om vilken advokat man konsulterat och det förhållandet att man kanske vänt sig till flera advokater kan vara något som en klient finner viktigt att hemlighålla. Det finns sålunda mycket goda skäl för den generella regeln att en advokat inte kan lämna upplysning om huruvida en viss person eller ett visst företag har vänt sig till honom eller henne i en rättslig angelägenhet. I detta fall tillkommer att en viss transaktion är känd. Ett avslöjande av klientens namn skulle alltså innebära att advokaten också avslöjade att klienten hade företagit transaktionen. Det råder enligt samfundets uppfattning inget tvivel om att detta skulle innebära att advokaten utlämnade en uppgift som anförtrots honom i hans yrkesutövning. Vad så avser frågan om bevisning vill samfundet påpeka att skattemyndighetens begäran avser uppgifter, inte handlingar, att en av de uppgifter skattemyndigheten begärt avser frågan huruvida utbetalningarna rör klient, och att det i ett sådant läge synes naturligt att godtaga den uppgift som på begäran lämnats om det inte finns särskild anledning att ifrågasätta densamma. Även om perspektivet skulle utvidgas till att avse också handlingar kan samfundet inte finna annat än att en domstol i allmänhet bör godtaga ett rimligt påstående från en samfundsmedlem att vad som omfrågas avser en klient. I detta sammanhang vill samfundet hänvisa till NJA 1990 s. 537. Man måste nöja sig med ett blygsamt mått av bevisning och i huvudsak godta rimliga påståenden från en advokat i hithörande sammanhang, om inte undantagsregeln skall förlora sin mening. De beviskrav man har anledning att ställa bör enligt samfundets mening följaktligen anses uppfylla.

Regeringsrätten (2001-12-17, Ragnemalm, Lavin, Nilsson, Schäder, Dexe) yttrade, efter att ha redogjort för de inledningsvis anförda omständigheterna, följande. Enligt 3 kap. 50 a § LSK skall efter föreläggande av skattemyndigheten den, som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo, lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan föreläggandets adressat och den med vilken han ingått rättshandlingen.

Av 3 kap. 3 § LSK framgår att länsrätten på framställning av den uppgiftsskyldige kan besluta att en uppgift eller handling skall undantas från

föreläggandet. Därvid gäller bestämmelserna i 3 kap. 13-14 c §§ TL.

Förutsättningarna för att medge undantag från ett föreläggande regleras i 3 kap. 13 § TL. Enligt punkt 1 i paragrafens första stycke skall på den enskildes begäran en handling undantas från föreläggande om den inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB. Bestämmelsen gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgift. I 27 kap. 2 § RB hänvisas till de begränsningar i skyldigheten att vittna som följer av 36 kap. 5 § RB. Regleringen i 36 kap. 5 § RB innebär bl. a. att advokater och deras biträden får höras som vittnen om något som i denna deras yrkesutövning anförtrots dem eller som de i samband därmed erfarit, endast om det är medgivet i lag eller den, till vars förmån tystnadsplikten gäller, samtycker till det.

Av 3 kap. 13 § TL framgår således att uppgifter som inte omfattas av vittnesplikten i RB kan undantas från ett föreläggande. Advokatbyrån har till stöd för sin ansökan åberopat att de efterfrågade uppgifterna avser ett förhållande mellan advokatbyrån och en klient. Uppgifterna har advokatbyrån erhållit i sin advokatverksamhet och byrån har därmed en lagstadgad skyldighet att iakttä sekretess. Till stöd för sin talan åberopar advokatbyrån ett intyg utfärdat av jur. kand. L.R., som är anställd vid byrån. Enligt intyget tillkommer ifrågavarande utbetalningar inte advokatbyrån, dess ägare eller anställda utan avser klient eller klienter till advokatbyrån.

Skattemyndigheten har anfört att det är av vikt att beviskravet inte sätts så lågt att den omfattande uppgiftsskyldighet som åvilar andra skattskyldiga väsentligt inskränks när det gäller advokaters verksamhet.

Regeringsrätten gör i huvudsaken följande bedömning.

Skattemyndighetens föreläggande avser inhämtande av uppgifter, inte en begäran om utlämnande av existerande handlingar. Uppgifterna efterfrågas, enligt vad som framgår av handlingarna i målet, som ett led i en skattekontroll hos fondkommissionärer och avser således primärt inte advokatbyråns eller någon av dess medarbetares beskattning.

Avgörande för frågan om advokatbyråns yrkande om undantag enligt 3 kap. 3 § LSK bör bifallas är, som framgått, omfattningen av advokats befrielse från vittnesplikt enligt 36 kap. 5 § RB. De uppgifter som skattemyndigheten begärt i förevarande mål står i sådant samband med varandra att de vid bedömningen av frågan om undantag från skattemyndighetens föreläggande skall medges bör behandlas som en enhet. Sammantagna får de enligt Regeringsrättens mening typiskt sett anses vara sådana som kan omfattas av det s.k. frågeförbudet i 36 kap. 5 § RB.

Fråga uppkommer då om vilket stöd domstolen bör kräva i det aktuella fallet för advokatbyråns invändning om att frågeförbud råder. För att advokatsekretessen inte skall bli alltför urholkad får det anses tillräckligt med ett blygsamt mått av bevisning (se NJA 1990 s. 537 ang. frågan om handlingar rörande ett aktiebolag fick tas i beslag i en advokatbyrås lokaler). Regeringsrätten finner att vad som från advokatbyråns sida framförts i målet gör sannolikt att de efterfrågade uppgifterna är sådana som har anförtrots en advokat i hans yrkesutövning eller avser något som han i samband därmed erfarit och som således omfattas av frågeförbudet. Därmed skall uppgifterna undantas från skattemyndighetens föreläggande och överklagandet avslås.

När det gäller yrkandet om ersättning för advokatbyråns kostnader gör Regeringsrätten följande bedömning.

Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i bl.a. ärenden och mål om skatt. Enligt 1 § avses med skattskyldig den vars skyldighet att betala skatt har varit föremål för prövning.

Förevarande mål gäller framställning om att uppgift skall undantas från ett föreläggande för advokatbyrå att såsom tredjeman avge kontrolluppgift enligt LSK. Denna typ av mål omfattas inte av lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt. Någon ersättning för kostnader kan därför inte utgå.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten avslår advokatbyråns yrkande om ersättning för kostnader.

II.

Med stöd av 17 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, förelade skattemyndigheten den 24 juni 1997 Advokatfirman Titulären AB (advokatbyrå) att lämna underlag till redovisad exportomsättning i deklARATIONER för perioderna november-december 1995 samt december 1996.

I länsrätten begärde advokatbyrå att handlingarna skulle undantas från föreläggandet och att försändelsen skulle återsändas till advokatbyrå utan att förseglingen bröts. I andra hand begärde advokatbyrå, att domstolen, efter att ha tagit del av handlingarna, skulle befria advokatbyrå från föreläggandet och återsända handlingarna i förseglad försändelse till advokatbyrå. I tredje hand begärde advokatbyrå att skattemyndighetens föreläggande fick uppfyllas genom företeende av fakturor i avidentifierat skick. Till stöd för sin talan åberopade advokatbyrå bl.a. ett yttrande från Sveriges Advokatsamfund.

Länsrätten i Östergötlands län (1998-08-14, ordförande Svensson) yttrade: Bolaget anför bl.a. följande. - Uppgifter i en faktura till klient är sådana uppgifter som p.g.a. tystnadsplikten är undantagna från beslag och vittnesplikt enligt 27 kap. 2 § och 36 kap. 5 § RB. För perioden november-december 1995 har bolagets auktoriserade revisor granskat handlingarna och avgivit yttrande den 7 mars 1996. Bolagets revisor har med hänsyn till ärendets utveckling ännu inte avgivit yttrande för december 1996. Ett yttrande från bolagets revisor är tillfyllest för skattemyndighetens beslut i enlighet med förarbetena (prop. 1993/1994:151 s. 98) till ändring av taxeringslagen (TL). Yttrandet från Sveriges Advokatsamfund stöder detta samt att det skulle strida mot god advokatsed att lämna ut namn på utländska klienter genom att översända fakturakopior. - Det finns ett betydande skyddsintresse för såväl innehållet i fakturorna sammankopplat med namnen som enbart det förhållandet att berörda personer är klienter hos bolaget. Det görs gällande att 3 kap. 13 § första stycket 1 TL är tillämplig. I andra hand skall 3 kap. 13 § första stycket 2 tillämpas. Bolaget har redan lämnat de för prövningen i mervärdesskatteärendet relevanta upplysningarna. Något kvarstående kontrollintresse av betydelse finns inte. Det är normalt att en kundfaktura ger sådana upplysningar om de ärenden som fakturerats, att advokaten inte får vittna härom och att fakturan därför inte kan lämnas ut. Detta framgår också tydligt av revisorsintyget. Den skattläggning som skett har gjorts för att framtvinga utlämnandet. Bolaget har försökt att finna en för skattemyndighetens kontrollintresse tillfredsställande lösning genom att ta initiativ till det möte som ägde rum den 26 maj 1997. Advokatens egen grundbokföring är inte aktuell i målet. Det är inte heller fråga om "parkering" av bokföring hos advokat i målet. När man valde att ändra TL och hänvisa till RB var tankegången att det som anförtrotts advokaten skulle stanna mellan denne och klienten. - Skattemyndigheten anför bl.a. följande. - Frågan om fakturornas relevans vid mervärdesskattekontrollen blir inte aktuell eftersom det grundläggande skyddsintresset saknas. Undantaget av handlingarna skall prövas mot reglerna om beslagsförbud i RB. Bestämmelserna i 3 kap. 13 § första stycket 1 TL som hänvisar till RB, innebär att kraven från befrielse från vittnesplikten är att något har anförtrotts advokaten i hans yrkesutövning. Det torde vara mycket ovanligt att kundfakturor har ett sådant innehåll. Det finns inte heller något som tyder på att lagstiftaren avsett att en advokats egen grundbokföring generellt skall kunna undanhållas skattekontroll i form av skrivbordsgranskning eller revision. Detta faktum grundar sig på att man vare

sig i betänkandet (SOU 1996:79) eller i propositionen (prop. 1996/97:100) berört denna fråga. Handlingar, t.ex. bokföring, som "parkeras" hos advokat skall inte vara fredade från beslag. Bakgrunden till att en skattskyldig blir föremål för kontroll och föreläggande skall inte påverka bedömningen av om handlingar skall undantas från kontroll. Advokatsamfundet har sitt utlåtande undvikit att analysera själva kärnfrågan om en klient genom att upplysa advokaten om sitt namn har anförtrott denna sådana uppgifter som avses i 27 kap. 2 § RB. Mot bakgrund av vad som är känt om innehållet i fakturorna är det uppenbart att de inte omfattar sådana uppgifter som kan sägas vara anförtrodda advokat i hans yrkesutövning. Innehållet är redan avslöjat genom revisorsintyget. Klienternas identitet skyddas inte av bestämmelserna i RB utan istället får skyddsintresset vägas mot kontrollintresset i 3 kap. 13 § första stycket 2 TL. Mot bakgrund av reglerna i ML om tjänstebeskattning är det uppenbart att skattemyndigheten måste ha tillgång till tjänsteköparens identitet för att kunna kontrollera om omsättningen av tjänsten är momsbefriad. Detta kontrollintresse väger betydligt tyngre än skyddsintresset avseende klienternas identitet. - Av Sveriges Advokatsamfunds yttrande den 17 oktober 1996 framgår bl.a. följande. Enligt styrelsens uppfattning omfattas redan det förhållandet att en klient konsulterat eller begärt biträde av viss advokat eller advokatbyrå av sekretesskyddet. Mot den bakgrunden och då det inte heller utan att uppdragsgivarna tillfrågas kan presumeras att uppdragsgivarna skulle ge sitt tillstånd till att deras identitet röjs, synes bolagets åtgärd att styrka sina uppgifter genom intyg av auktoriserad revisor som ändamålsenlig. Utan samtycke strider det mot god advokatsed att vid en rutinmässig mervärdesskattekontroll utlämna namn på klienter genom att översända fakturakopior. - Länsrätten gör följande bedömning. - Enligt 17 kap. 2 § ML får skattemyndigheten förelägga den som är eller kan antas vara deklareringskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av deklARATIONEN eller annars för beskattningen. I 17 kap. 3 § ML, som rör undantag från skyldighet att lämna ut handling eller uppgift, hänvisas till 3 kap. 13-14 c §§ TL om sådant undantag. - Vid revision får i princip alla handlingar som rör verksamheten granskas enligt 3 kap. 11 § TL. - Genom lagändring, som trädde i kraft den 1 juli 1994, skall enligt 3 kap. 13 § TL på den enskildes begäran från föreläggande eller revision undantas 1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB,

2. annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom. - Handling som avses i punkt 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. - Vid ändringen av TL utökades möjligheterna till att undanta handlingar från revision och föreläggande. Det framstod inte som praktiskt möjligt eller lämpligt att uttryckligen i lagtexten ange vilka handlingar som bör kunna undantas då bedömningen med nödvändighet i stor utsträckning måste ske med hänsyn till uppgiftens eller handlingens innehåll och då betydelsen av uppgifter i hög grad varierar mellan olika slag av skatter och avgifter. Någon allmän relevansprövning av handlingar bör inte ske. För att en handling eller uppgift skall få undantas granskningen bör det finnas ett uttalat skyddsintresse för uppgiften. Om ett grundläggande skyddsintresse saknas bör en relevansprövning inte ske. Att skyddsintresset skall vara betydande innebär att t.ex. företagshemligheter och vissa råd i skatterättsliga angelägenheter kan undantas. Även mer personliga förhållanden skall kunna beaktas om det har ett mer uttalat skyddsbehov. Ett beaktansvärt skyddsintresse kan förutom företagshemligheter även röra uppgifter hos yrkesgrupper som inte omfattas av RB:s regler (t.ex. advokater) men som ägnar sig åt liknande verksamheter. Vid bedömning av undantagande av handling vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom, bör beaktas i vilken utsträckning nödvändiga uppgifter kan erhållas genom annan handling eller genom muntlig upplysning. Vid bedömningen av om nödvändiga uppgifter kan fås genom annan handling eller genom muntlig upplysning bör handlingars karaktär av bevismedel beaktas. Om en handling som sådan har ett högt bevisvärde bör detta därför kunna påverka bedömningen. Huvudregeln vid

skatteutredningar är att samtliga handlingar som omfattas av kontrollen får granskas. Reglerna om undantagande av handlingar eller uppgifter är just undantagsregler. Det är därför mot bakgrund av att endast den granskade känner till de uppgifter som begärs undantagna naturligt att bevisbördan för att förutsättningarna för undantagande är uppfyllda läggs på honom. (prop. 1993/94:151 s. 96 f). - Allmänt gäller att omsättning av juridiska tjänster omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 1 § ML. I de fall sådana tjänster tillhandahålls en förvärvare som är näringsidkare i ett annat EG-land eller förvärvare i ett land utanför EG anses omsättningen ha skett utomlands, jfr 5 kap. 7 § tredje stycket ML. Svensk mervärdesskatt skall då inte debiteras. Bakgrunden till denna bestämmelse är att beskattning skall ske i konsumtionslandet, vilket innebär att det vanligtvis finns bestämmelser om självständig beskattning i "köparlandet". Det är bolaget som skall bevisa att den omsättning som man redovisat som exportomsättning också uppfyller de krav som ML uppställer. Så har enligt skattemyndigheten inte skett. Detta innebär att 5 kap. 7 § ML inte skulle kunna tillämpas varför omsättningslandet istället måste avgöras utifrån 5 kap. 8 § ML. Där framgår att tjänsterna är omsatta i Sverige om de tillhandahållits från fast driftställe i Sverige. Därmed skulle bolaget enligt skattemyndigheten redovisa mervärdesskatt på de utförda tjänsterna. - Av utredningen framgår att bolaget i mervärdesskattedeclarationen för redovisningsperioden november-december 1995 redovisat ej skattepliktig exportomsättning om 311 640 kr och för perioden december 1996 är redovisad exportomsättning 284 600 kr. Bolaget har uppgivit att omsättningen för perioden november-december 1995 avser juridiska tjänster åt utländska kunder. Bolaget har vägrat att utlämna de handlingar som ligger till grund för redovisade exportomsättningar. Skattemyndigheten har genom ett omprövningsbeslut den 3 april 1996 påfört bolaget ytterligare mervärdesskatt med 62 328 kr för redovisningsperioden november - december 1995 då bolaget inte har bevisat att den omsättning som redovisats som exportomsättning uppfyller de krav som ML uppställer. - Vad bolaget anfört som skäl för sina yrkanden får förstås så att redan den omständigheten att advokat har lagstadgad tystnadsplikt, enligt bolagets mening utgör sådant betydande skyddsintresse som medför att en klients identitet eller en handling kan undantas från revision. - Enligt 8 kap. 4 § RB är advokat skyldig att, där god advokatsed så fordrar, förtiga vad han erfar i sin yrkesutövning. Advokatsamfundets stadgar innehåller motsvarande bestämmelse i 34 § och dess vägledande regler om god advokatsed, 19 §, kräver laglig skyldighet eller samtycke för att advokat skall få yppa sådant som anförtrots honom i hans verksamhet. Enligt 27 kap. 2 § RB får en handling inte tas i beslag, om det kan antas att dess innehåll är sådant att befattningshavare eller annan som avses i 36 kap. 5 § RB inte får höras som vittne om detta och handlingen innehåller av honom eller den, till förmån för vilken tystnadsplikten gäller. Bestämmelserna i 36 kap. 5 § om advokats vittnesplikt innebär bl.a. att advokat inte får höras som vittne om sådant som anförtrots honom i hans yrkesutövning eller som han i samband därmed erfarit. Således får inte heller sådana handlingar tas i beslag med visst undantag. - Vid skatteutredningar föreligger rättssäkerhetsgarantier i form av absolut sekretess och andra regler till skydd för vidarespridning. Rätt föreligger för den som verkställer revision att ta del av handlingar oavsett tystnadsplikt för den hos vilken revisionen sker. Detta innebär att bolaget enligt huvudregeln måste lämna ut samtliga handlingar som omfattas av kontrollen för granskning trots att bolaget har tystnadsplikt gentemot sina klienter. De aktuella bestämmelserna om undantagande av handlingar eller uppgifter är just undantagsregler. Bedömningen måste med nödvändighet i stor utsträckning ske med hänsyn till uppgiftens eller handlingens innehåll. Bevisbördan för att förutsättningar för undantagande är uppfyllda läggs på den granskade. - Skattemyndigheten har för två redovisningsperioder för mervärdesskatt efterfrågat underlag för kontroll av redovisade exportomsättningar. Advokatfirman Titulären AB har inlämnat dessa uppgifter i förseglat kuvert till domstolen. Mot bakgrund av omständigheterna i målet finner länsrätten att beslut kan fattas utan att rätten granskar efterfrågade fakturakopior. - Av utredningen framgår att bolagets fakturaredogörelse för redovisningsperioden november-december 1995

innefattar uppdragens art, klienternas nationella tillhörighet och i vilka länder de är verksamma samt fakturerade arvoden. Bolagets revisor har vidare enligt skattemyndigheten för nämnda period intygat att redogörelsen är utförligare än vad som framgår av fakturorna. Med hänsyn till vad som framkommit om fakturorna för denna redovisningsperiod och i övrigt är upplyst om fakturorna, kan det antas att fakturorna för de två redovisningsperioderna inte omfattar sådana uppgifter som anförtrots en advokat i hans yrkesutövning eller som han i samband därmed erfarit. Handlingarna utgör därmed inte sådana handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB. - Bolaget har inte åberopat sådana omständigheter beträffande någon av fakturorna som enligt förarbetena till 3 kap. 13 § första stycket 2 TL utgör ett betydande skyddsintresse för att undanta dem från granskning. Någon allmän relevansprövning av handlingar bör därför inte ske. - Vid en bedömning av undantagande av handlingar vars innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom enligt 3 kap. 13 § första stycket 2 TL bör, enligt förarbetena till nämnda paragraf, beaktas i vilken utsträckning nödvändiga uppgifter kan erhållas genom annan handling eller genom muntlig upplysning. Fakturor måste normalt anses innehålla begränsad information. Fakturorna i målet innehåller uppgifter som är aktuella vid skattemyndighetens mervärdesskattebedömning. Däremot finns det inte skäl att anta att fakturorna innehåller uppgifter om rättslig rådgivning eller liknande. Innehållet i handlingarna kan därför inte antas vara sådant att det på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom. Eftersom kontrollintresset är starkt kan nödvändiga uppgifter inte anses ha lämnats genom bolagets revisorsintyg. Vad bolaget anfört i övrigt föranleder inte annan bedömning. Bolagets begäran om undantagande av handlingar för de två aktuella redovisningsperioderna kan därför inte vinna bifall. - Länsrätten finner med hänsyn till målets art att verkställighet bör ske först efter det att domen har vunnit laga kraft. - Länsrätten avslår ansökan om undantag från föreläggande att utlämna handlingar. - Domen gäller först efter att den har vunnit laga kraft.

I överklagande vidhöll advokatbyrån sina yrkanden och åberopade i huvudsak följande. Länsrättens sätt att utforma sin bedömning speglar snarare tidigare lagstiftning och de överväganden som låg bakom denna än nu gällande lag och lagmotiv. Resonemangen rörande grundläggande skyddsintresse av olika slag, frågan om nödvändiga uppgifter kan erhållas genom annan handling eller genom muntlig upplysning och handlingars eventuella karaktär av bevismedel har ingen som helst betydelse när det gäller tillämpningen av 3 kap. 13 § första stycket 1 TL, som i första hand åberopas. Lagstiftaren har gjort den bedömningen att en handling eller omständighet som omfattas av advokatens lagstadgade tystnadsplikt skall undantas. Någon ytterligare bevisning behövs inte och det är således inte fråga om bolagets inställning utan om lagens direkta ordalydelse. Däremot är det naturligtvis fortfarande en fråga för domstolens bedömning huruvida berörda handlingar kan antas ha ett sådant innehåll att advokat inte får höras som vittne härom. - Vid tillämpningen av nu gällande regel rörande advokater saknar det betydelse huruvida det föreligger absolut sekretess eller andra bestämmelser till skydd för vidare spridning. Det är inte korrekt att rätt föreligger för den som verkställer en revision att ta del av handlingar oavsett tystnadsplikt för den hos vilken revisionen sker. Länsrättens uttalande härvidlag speglar snarare innehållet i tidigare gällande rätt. Det är i och för sig riktigt att en bedömning i stor utsträckning måste göras med hänsyn till uppgiftens eller handlingens innehåll. Bedömningen skall emellertid göras enbart i förhållande till rättegångsbalkens bestämmelser. Fallr handlingen in under regeln i 27 kap. 2 § RB skall densamma undantas. Länsrätten har överhuvudtaget inte berört den principiella frågan om en advokats tystnadsplikt omfattar klientens identitet. Enligt bolagets uppfattning står det klart att såväl fakturornas innehåll som klienternas identitet är något som advokaten erfarit under sin yrkesutövning. - Vidare diskuterar länsrätten den eventuella tillämpningen av 3 kap. 13 § första stycket 2 TL och anför bl.a. att fakturor normalt måste anses innehålla begränsad information. Om detta är riktigt synes därav följa att revisorsintyget borde ge tillräcklig information för

att skattemyndigheten skall kunna göra nödvändiga skattemässiga bedömningar.

Skattemyndigheten bestred yrkandena.

Kammarrätten i Jönköping (2000-05-09, Wahlqvist, Nordling, Hagelin, referent) yttrade: Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 november 1997 upphävdes 17 kap. ML. I övergångsbestämmelserna anges bl.a. att äldre bestämmelser fortfarande gäller ifråga om redovisningsperioder som gått till ända senast vid utgången av år 1997 och för periodiska sammanställningar som avser tid före utgången av 1997. Enligt 17 kap. 2 § ML får skattemyndigheten förelägga den som är eller kan antas vara deklARATIONSSKYLDIG att lämna uppgift, att visa upp handling eller lämna över kopia av handling som behövs för kontroll av deklARATIONEN eller annars för beskATTNINGEN. Av 17 kap. 3 § ML framgår att bestämmelserna i 3 kap. 13-14 c §§ TL gäller ifråga om handling eller uppgift som skall undantas från föreläGGANDE. - Enligt 3 kap. 13 § första stycket TL skall på den enskildes begÄRAN från föreläGGANDE eller revision undantas 1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB, 2. annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom. - Enligt 3 kap. 13 § andra stycket TL får handling som avses i första stycket 2 undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. I lagrummets tredje stycke anges att bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även föreläGGANDE att lämna uppgifter. - Enligt 27 kap. 2 § RB må beslag ej läGGAS Å SKRIFTLIG handling, om dess innehåll kan antagas vara sådant, att befATTNINGSHAVARE eller annan, som avses i 36 kap. 5 §, ej må höras som vittne därom, och handlingen innehaves av honom eller av den, till förmÅN för vilken tystnadsplikten gäller. - I 36 kap. 5 § andra stycket RB anges att bl.a. advokater och deras biträden får höras som vittnen om något som i denna deras yrkesutövning anförtrotts dem eller som de i samband därmed erfarit, endast om det är medgivet i lag eller den, till vars förmÅN tystnadsplikten gäller, samtycker till det. Utan hinder härav föreligger enligt fjärde stycket 1 samma lagrum skyldighet att vittna för andra än försvarare i mål angående brott som anges i 14 kap. 2 § femte stycket sekretesslagen (1980:100), dvs. brott för vilket inte är föreskrivet lindrigare straff än fängelse två år. Av 4 § skattebrottslagen (1971:69) framgår att straffet för grovt skattebrott är fängelse lägst sex månader. - Av handlingarna i målet framgår följande. Skattemyndigheten har genom förfrÅGNINGAR daterade den 14 februari 1996 respektive den 1 april 1997 begÄRT att få kopior av de handlingar som ligger till grund för redovisad exportomsÄTTNING för redovisningsperioderna november-december 1995 respektive december 1996. Såvitt avser redovisningsperioden november-december 1995 har bolaget besvarat skattemyndighetens begÄRAN och därvid tillställt myndigheten en sammanstÄLLNING avseende de aktuella fakturorna. I sammanstÄLLNINGEN lämnas en redogörelse för uppdragets art, de länder i vilka klienterna driver verksamhet eller är bosatta samt fakturerat arvode i varje enskilt fall. Bolagets revisor har uppgett att han tagit del av sammanstÄLLNINGEN och granskat bolagets redovisning inklusive fakturorna samt intygat att "redogörelsen överensstämmer med de uppgifter som finns tillgängliga i bolagets redovisningshandlingar". Revisorn har vidare anfört: "Redogörelsen för det arbete som i varje enskilt fall fakturerats är mer utförlig än vad som kan utläsas ur redovisningen." Någon liknade sammanstÄLLNING avseende redovisningsperioden december 1996 har, såvitt framgår, inte lämnats. Skattemyndigheten har den 24 juni 1997 förelagt bolaget att utlämna de begÄRDA handlingarna. - Kammarrätten gör följande bedöMNING. - Bolaget har i första hand gjort gÄLLANDE att fakturorna enligt 27 kap. 2 § RB inte kan tas i beslag, eftersom deras innehåll, inbegripet klienternas identitet, är sådant varom advokat ej må höras som vittne i enlighet med bestämmelserna i 36 kap. 5 § RB. Enligt kammarrättens mening kan uppgift om såväl en klients identitet som vad klientkontakten avser i ett enskilt fall vara sådant som är undantaget från vittnesplikten och fakturor som innehåller uppgifter av denna art kan således vara undantagna från beslag och därmed också från

skattemyndighetens föreläggande. Bestämmelserna kan emellertid inte tolkas så att varje faktura i en advokats verksamhet rörande en klient omfattas av advokatens tystnadsplikt, oavsett omständigheterna i det enskilda fallet. Som Högsta domstolen anfört i rättsfallet NJA 1990 s. 537 får det dock, för att advokatsekretessen inte skall bli alltför urholkad, anses tillräckligt med ett blygsamt mått av bevisning när det gäller frågan vilket stöd domstolen bör kräva för en advokats påstående att hinder för beslag föreligger. - Bolaget har i fråga om fakturorna avseende redovisningsperioden november-december 1995 ansett sig kunna lämna vissa uppgifter beträffande uppdragen så länge klienternas identitet inte är känd. Några särskilda omständigheter, utöver att fakturorna innehåller uppgifter om vilka klienterna är, som medför hinder för en advokat att höras som vittne om innehållet i dem har inte anförts. Såvitt avser redovisningsperioden december 1996 har bolaget överhuvudtaget inte lämnat några upplysningar, utan allmänt hävdade att de aktuella handlingarna är sådana att de inte får tas i beslag. En bedömning av om innehållet i handlingarna kan antas vara av det slag att advokat inte får höras som vittne därom, finner kammarrätten inte kunna göras utan att rätten tar del av handlingarna. Bolagets yrkande om att det skall befrias från föreläggandet utan att kammarrätten tar del av handlingarna kan således inte bifallas. Kammarrätten har härefter företagit granskning av klientfakturorna. - Utöver vad som anges i den sammanställning bolaget tillställt skattemyndigheten framgår följande beträffande de fakturor som avser redovisningsperioden november-december 1995 (numreringen hänför sig till bolagets ärendenummer).

10101-001 och 10731-001

Klienternas namn och adresser samt namnen på de kreditgivare som konsultationerna avsett.

10586-001

Klientens namn och adress, namnen på de utländska företag som saken gällt samt uppgifter om utlägg för klientens räkning.

10024-001

Klientens namn och adress, en exakt beskrivning av vad ärendet angått samt en uppgift om utlägg för klientens räkning.

10224-001

Klientens namn och adress samt uppgifter om utlägg för kostnader för kreditupplysningar avseende två namngivna aktiebolag.

10383-001

Klientens namn och adress samt namnet på ett konsortium.

Fakturan avseende bolagets ärende nr 10639-001 saknas. Beträffande denna noterar kammarrätten att, sedan skattemyndigheten genom beslut den 3 april 1996 påfört bolaget ytterligare mervärdesskatt med 62 328 kr avseende den redovisade exportomsättningen, bolaget i en begäran om omprövning godtagit att mervärdesskatt i detta fall påförs med 12 000 kr på fakturerat arvode.

Beträffande de fakturor som avser redovisningsperioden december 1996 framgår, utöver fakturerade arvoden, följande (numreringen avser bolagets ärendenummer).

10101-001

Klientens namn och adress, namnet på en svensk bank som konsultationen rört samt en uppgift om utlägg för klientens räkning.

11201-001

Klientens namn och adress samt en mer detaljerad beskrivning av uppdragets art vari vissa namnuppgifter ingår.

10024-001

Klientens namn och adress, en exakt beskrivning av vad ärendet angått samt en uppgift om utlägg för klientens räkning.

10646-001

Klientens namn och adress samt en ingående beskrivning av nedlagt arbete, i vilken person- och företagsnamn anges.

10871-002

Klientens namn och adress, namnen på klientens motparter samt en detaljerad beskrivning av det arbete som utförts innehållande vissa person- och företagsnamn.

Innehållet i de sålunda genomgångna fakturorna föranleder följande bedömning. - Klienterna i de aktuella ärendena har vänt sig till bolaget i olika affärsangelägenheter. Uppgifterna om deras namn och adresser kan enligt kammarrättens mening inte antas vara lämnade till advokat i förtroende. Inte heller ter sig förekommande uppgifter om vad konsultationerna angått och klienternas motparter vara av sådan art att de kan antas ha lämnats i förtroende. Med hänsyn härtill finner kammarrätten inte visat att innehållet i fakturorna är av det slag att hinder enligt 36 kap. 5 § RB skulle föreligga för en advokat att vittna därom och att fakturorna därför enligt 27 kap. 2 § RB inte skulle kunna tas i beslag. Anledning att befria bolaget från skattemyndighetens föreläggande på grund av bestämmelsen 3 kap. 13 § första stycket 1 TL finner kammarrätten således inte föreligga. - Vad så angår frågan om bolaget kan befrias från skattemyndighetens föreläggande med stöd av 3 kap. 13 § första stycket 2 TL finner kammarrätten att fakturorna i sin helhet inte har ett betydande skyddsintresse men att vissa uppgifter i dem är av sådan art och att skyddsintresset för dessa uppgifter är större än kontrollintresset. Kammarrätten bedömer härvid att uppgifterna saknar relevans för skattekontrollen. - På grund av det sagda finner kammarrätten sålunda att de av skattemyndigheten begärda handlingarna skall lämnas ut utom i de delar som framgår av det följande.

Fakturorna avseende redovisningsperioden november-december 1995.

Ärendena nr 10101-001 och 10731-001: namnen på kreditgivarna.

Ärende nr 10586-001: namnen på de utländska företagen.

Ärende nr 10024-001: beskrivningen av vad ärendet angått.

Ärende nr 10224-001: namnen på de aktiebolag som kreditupplysningarna avsett.

Ärende nr 10383-001: namnet på konsortiet.

Fakturorna avseende redovisningsperioden december 1996.

Ärende 10101-001: namnet på banken.

Ärende 11201-001: beskrivningen av uppdraget.

Ärende 10024-001: beskrivningen av vad ärendet angått.

Ärende 10646-001: beskrivningen av det nedlagda arbetet.

Ärende 10871-002: namnen på klientens motparter samt beskrivningen av det utförda arbetet.

Med hänsyn till målets art finner kammarrätten skäl förordna att verkställighet inte skall ske förrän domen vunnit laga kraft. - Kammarrätten bifaller delvis överklagandet och förordnar på sätt som anges i domskälen fr.o.m. de två sista styckena (härmed avses vad som ovan inleds med "På grund av..."). - Domen gäller först sedan den vunnit laga kraft.

Advokatbyrån överklagade domen och yrkade i första hand att Regeringsrätten, med upphävande kammarrättens dom, befriade advokatbyrån från föreläggandet att utlämna begärda handlingar till skattemyndigheten och förordnade att försändelsen återsändes till advokatbyrån utan att förseglingen bröts. I andra hand yrkades att Regeringsrätten, efter att ha tagit del av handlingarna, befriade advokatbyrån från föreläggandet och återsände dem i förseglad försändelse till advokatbyrån. I tredje hand yrkade advokatbyrån att Regeringsrätten beslutade att skattemyndighetens föreläggande fick uppfyllas genom företeende av fakturorna i avidentifierat skick. Till stöd för sin talan anförde advokatbyrån bl.a. följande. Kammarrättens inställning skulle innebära att advokats tystnadsplikt inte skulle vara mera vidsträckt än att advokat, även med iakttagande av denna tystnadsplikt, fritt skulle kunna meddela vilka klienter han har och ge upplysningar om motparters och andra inblandade personers namn, ingående beskrivningar av nedlagt arbete, exakta beskrivningar av vad ärendet angått, uppgifter om utlägg m.m. En sådan uppfattning är enligt advokatbyråns mening helt ohållbar. Det skulle innebära en drastisk förändring av vad som hittills ansetts vara en advokats självklara förpliktelser. Det skulle också, såvitt man kan bedöma, stå i bestämd strid med hittillsvarande praxis och uttalanden i doktrinen. Advokatbyrån åberopar härvid det i kammarrättens dom angivna yttrandet av Sveriges advokatsamfund och däri gjorda referenser, bl.a. till en artikel av professor Lars Welamson i Tidskrift för Sveriges advokatsamfund 1962 s. 293 ff. Därvid vill advokatbyrån särskilt åberopa uttalanden om att det naturligtvis inte måste röra sig om något uttryckligt anförtroende. Av särskilt intresse är också Welamsons uttalande att det "endast då det gäller upplysningar som typiskt sett ter sig skäligen indifferent synes ... rimligt att advokaten för antagande av förtroende har annat stöd än det som erbjudes av själva upplysningens beskaffenhet." Han tillägger att även en normalt så trivial upplysning som klientens adress ibland måste anses lämnad i förtroende. Med tanke på att kammarrätten synes anse att en detaljerad beskrivning av advokatens egna åtgärder inte omfattas av förtroendet, vill advokatbyrån framhålla Welamsons uttalande att tystnadsplikten också omfattar advokatens egna åtgärder, eftersom dessa stundom kan vara mer eller mindre avslöjande beträffande vad som anförtrotts honom. Kammarrättens inställning kontrasterar starkt mot den som kom till uttryck i avgörandet i rättsfallet NJA 1977 s. 403, där Högsta domstolen kom till slutsatsen att husrannsakan inte ens kunde ske för att granska ett avtal, vars innehåll redan var känt för rätten, eftersom det åberopats i rättegången.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2001-12-17, Ragnemalm, Lavin, Nilsson, Dexe) yttrade, efter att ha redogjort för de inledningsvis anförda omständigheterna, följande. Huvudfrågan i målet är om de fakturor som advokatbyrån utfärdat och som ligger till grund för uppgifterna om exportomsättning på begäran skall undantas från föreläggandet enligt reglerna i 17 kap. 3 § ML.

Nämnda bestämmelser i 17 kap. 2 och 3 §§ ML har numera upphävts (SFS 1997:502) och ersatts med motsvarande regler i 14 kap. 3 § första stycket och 5 § skattebetalningslagen (1997:483). De upphävda bestämmelserna i 17 kap.

2 och 3 §§ ML skall dock tillämpas i förevarande mål.

Enligt 17 kap. 2 § ML får skattemyndigheten förelägga den som är eller kan antas vara deklARATIONSSKYLDIG att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av deklARATIONEN eller annars för beskATTNINGEN. Av 17 kap. 3 § ML framgår att bestäMMELSERNA I 3 kap. 13-14 c §§ TL gäller i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från föreläGGANDE.

Förutsättningarna för att medge undantag från ett föreläGGANDE att visa upp handling eller lämna över en kopia av handling regleras i 3 kap. 13 § första och andra styckENA TL. På den enskildes begäran skall undantas dels handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB (punkten 1 i första stycket), dels annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans käNNEDOM (punkten 2 i första stycket). Handling som avses i sistnämnda punkt får dock undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen (andra stycket). Av 3 kap. 13 § tredje stycket framgår att nySSNÄMNDa bestäMMELSER I PARAGRAFENS FÖRSTA OCH ANDRA STYCKEN ÄVEN GÄLLER FÖR FÖRELÄGGANDE ATT LÄMNA UPPGIFTER.

I 3 kap. 13 § första stycket 1 TL hänvisas sålunda till 27 kap. 2 § RB. Av denna senare paragraf framgår att beslag inte får läggas på handling vars innehåll kan antas vara sådant att den som innehar handlingen inte får höras som vittne om innehållet, varvid hänvisning görs till de begränsningar i vittnesplikten som följer av 36 kap. 5 § RB. Enligt sistnämnda paragraf får bl.a. advokater och deras biträden höras som vittnen om något som i denna deras yrkesutövning anförtrots dem eller som de i samband därmed erfarit, endast om det är medgivet i lag eller den, till vars förmån tystnadsplikten gäller, samtycker till det.

Ordningen för prövningen av en begäran om undantag från ett föreläGGANDE regleras i 3 kap. 14-14 c §§ TL. En skriftlig begäran skall, tillsammans med föreläGGANDET och den berörda handlingen, ges in till länsrätten (3 kap. 14 § första stycket). Om den enskilde begär det, skall länsrätten pröva om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingen (3 kap. 14 b § första stycket).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

När det gäller frågan om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingarna får regleringen i 3 kap. 14-14 c §§ TL anses förutsätta att rätten avstår från granskning endast i de fall då frågan om undantag har en så principiell karaktär att den verkligen kan avgöras utan käNNEDOM om de ingivna handlingarnas konkreta innehåll (jfr prop. 1993/94:151 s. 170 f.). Regeringsrätten finner i likhet med kammarrätten att en bedömning av om innehållet i handlingarna omfattas av undantaget inte kan göras utan att rätten granskar handlingarna.

I kammarrättens dom finns en översiktlig redogörelse för innehållet i handlingarna (fakturorna). Dessa innehåller i huvudsak uppgifter om berörd klients namn och adress, om vad advokatbyråns uppdrag avsett samt om arvodet och eventuella utlägg för uppdraget.

Advokatbyrån har till stöd för sin ansökan främst hävdatt att de uppgifter i fakturorna som pekar ut klienterna är sådana som avses i 36 kap. 5 § RB, vilket medför att de omfattas av förbudet mot beslag och skall undantas från föreläGGANDET. Fakturorna kan därför endast företes i avidentifierat skick.

Högsta domstolen har i rättsfallet NJA 1990 s. 537, som gällde frågan om handlingar rörande ett aktiebolag fick tas i beslag i en advokatbyrås lokaler, bl.a. uttalat följande rörande 27 kap. 2 § RB. När det gäller frågan vilket stöd domstolen bör kräva för en advokats påstående att hinder för beslag föreligger får det, för att inte advokatsekretessen skall bli alltför urholkad, anses vara

tillräckligt med ett blygsamt mått av bevisning. Vid användning av straffprocessuella tvångsmedel bör också helt allmänt den principen upprätthållas att lagens bestämmelser tillämpas restriktivt (jfr angående husrannsakan hos advokat NJA 1977 s. 403).

Principen att bestämmelsen om beslag bör tolkas restriktivt innebär att betydande utrymme får anses föreligga för att göra undantag från ett föreläggande enligt 3 kap. 13 § första stycket 1 TL. Det kan finnas situationer där redan uppgifter om en klients identitet får anses höra till det skyddade området, framför allt om identitetsuppgifterna kan kopplas till andra uppgifter så att det i ett enskilt fall beträffande en klient går att dra slutsatser av ett slag som denne av affärsmässiga eller andra skäl inte velat röja. Enligt Regeringsrättens uppfattning saknas emellertid fog för att hävda att varje uppgift om en klients identitet eller uppgift som kan leda till att en klients identitet blir känd måste anses ha anförtrotts hans advokat i den mening som avses i 36 kap. 5 § RB och därmed anses omfattad av undantaget från föreläggande. För att identitetsuppgifter skall omfattas av sådant undantag krävs alltså att omständigheterna i det särskilda fallet är sådana att klienten vid en objektiv bedömning av situationen får anses ha ett berättigat intresse av att uppgifterna inte lämnas ut.

Vad gäller uppgifter om vad ett visst uppdrag avsett och vilka eventuella motparter klienten haft bör man enligt Regeringsrättens mening som regel kunna utgå från att uppgifterna lämnats i förtroende och att de därför i det enskilda fallet omfattas av undantaget. Detta gäller dock knappast beträffande uppgifter om en advokats arvode och eventuella utlägg för kostnader, även om sådana ekonomiska uppgifter i och för sig får anses avse förhållanden rörande inte bara advokaten utan också klienten. Även om sådana uppgifter inte regelmässigt framstår som skyddsvärda kan det emellertid inte uteslutas att omständigheterna i ett enskilt fall kan vara sådana att - på samma sätt som då det gäller identitetsuppgifter - även uppgifter om arvode och liknande bör skyddas.

De omstridda handlingarna i förevarande mål gäller fakturor på främst arvode som advokatbyrån skickat till några klienter. Som tidigare redovisats innehåller fakturorna, såvitt gäller förhållanden rörande klienterna, uppgifter om deras namn och adress, uppdragets art (med varierande detaljeringsgrad), eventuella motparter samt storleken på arvodet och i förekommande fall utlägg. Advokatbyrån har i fråga om en del av fakturorna tillställt skattemyndigheten en sammanställning över vissa av uppgifterna i dem, dock utan att då avslöja klienternas identitet, medan den beträffande de övriga fakturorna över huvud inte upplyst om deras innehåll. Till grund för detta förfarande ligger som nämnts byråns uppfattning att redan uppgifter om en klients identitet omfattas av undantaget från föreläggande. Advokatbyrån har härutöver inte åberopat några särskilda omständigheter till stöd för sin inställning.

Med hänsyn till att advokatbyrån inte anfört några omständigheter som särskilt avser de enskilda klienterna och till att de aktuella uppgifterna inte heller i övrigt synes avse annat än vad som kan anses höra till det sedvanliga i affärlivet, finner Regeringsrätten - med tillämpning av de överväganden angående tolkningen av 3 kap. 13 § första stycket 1 TL som ovan redovisats - att uppgifterna om klienternas namn och adress samt om arvode och eventuella utlägg inte kan anses omfattade av undantaget från föreläggande. Uppgifterna om klienternas eventuella motparter och om vad uppdragen avsett - utom i de fall uppgifterna är neutrala eller närmast intetsägande - får däremot anses omfattade av undantaget.

Bestämmelsen i 3 kap. 13 § första stycket 2 om att även handlingar med betydande skyddsintresse kan undantas medför inte någon annan bedömning än vad som nu sagts.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att fakturorna skall lämnas över till skattemyndigheten i den omfattning som kammarrätten förordnat i sitt

domslut. Överklagandet skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrådet Schäder var av skiljaktig mening och anförde att Regeringsrättens domskäl efter orden "Regeringsrätten gör följande bedömning" och Regeringsrättens domslut enligt hans mening borde ha följande lydelse.

Av 3 kap. 13 § TL följer att handlingar och uppgifter skall undantas från förelägganden att lämna uppgifter till skattemyndigheten om de inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB eller om de har ett betydande skyddsintresse och om de på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom. I det senare fallet får undantagande dock ske endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Av lagtexten följer att det endast är beträffande den senare kategorien av handlingar som en intresseavvägning skall göras. Om en handling inte får tas i beslag, är undantaget ovillkorligt.

Av intresse i detta mål är främst vilka handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB. Sistnämnda paragraf hänvisar i sin tur till de begränsningar i vittnesplikten som gäller enligt 36 kap. 5 § samma balk. Där anges att bl.a. advokater inte får höras som vittnen om något som anförtrotts dem i deras yrkesutövning eller som de i samband därmed erfarit om det inte är medgivet i lag eller den, till vars förmån tystnadsplikten gäller, samtycker till det. Kopplingen till beslagsförbudet i rättegångsbalken medför att skattemyndigheten i en skatteutredning inte har vidare befogenheter att ta del av handlingar och uppgifter än polisen och åklagaren har i en brottsutredning.

Innebörden av de nu berörda bestämmelserna i rättegångsbalken har vid några tillfällen varit uppe till behandling i Högsta domstolen. I rättsfallet NJA 1977 s. 403 påpekade Högsta domstolen att det måste antas att undantagsregeln i 27 kap. 2 § RB första meningen enligt sin lydelse kommit att bli betydligt vidsträcktare än som föränleddes av ändamålet att tillgodose behovet av sekretess i förhållandet mellan en advokat och hans klient. Hinder mötte dock av rättssäkerhetsskäl mot en rättstillämpning i strid med stadgandets ordalydelse. I rättsfallet NJA 1990 s. 537 uttalade Högsta domstolen att även när en advokat var ställföreträdare för ett bolag, handlingar som rörde bolaget borde kunna anses anförtrodda honom i hans egenskap av advokat och därmed vara fredade från beslag. Av betydelse i det sammanhanget blev enligt Högsta domstolen om bolaget kunde anses vara advokatens klient eller ej. Även handlingarnas karaktär kunde behöva beaktas. Högsta domstolen påpekade samtidigt att det från advokatens sida borde vara tillräckligt med ett blygsamt mått av bevisning.

Att en klient som vänt sig till en advokat får sin och sin motparts identitet samt uppdragets art röjd kan i vissa situationer vara mycket känsligt. I andra situationer kan ett sådant röjande helt sakna betydelse för klienten. Att i det enskilda fallet bedöma hur det förhåller sig med den saken kan vara mycket grannlaga.

Om en advokat för att kunna freda sig mot ett föreläggande skulle tvingas att utförligt motivera varför ett uppgiftslämnande skulle vara skadligt i ett enskilt fall där hans klient inte samtyckt till att få sin identitet röjd, skulle konsekvensen bli att advokaten i flertalet fall tvingades avslöja ännu mer om sitt mellanhavande med klienten än som framgår av den efterfrågade handlingen.

De inskränkningar i vittnesplikten som gäller enligt 36 kap. 5 § RB får med hänsyn härtill anses vara långtgående. Som Högsta domstolen uttalat i rättsfallet NJA 1990 s. 537 får det härvidlag anses tillräckligt med ett blygsamt mått av bevisning. I annat fall skulle enligt vad som uttalas i doktrinen advokatsekretessen bli i avsevärd utsträckning illusorisk (se Welamson, Några

anteckningar om advokats tystnads- och vittnesplikt, Tidskrift för Sveriges advokatsamfund 1962 s. 292).

Uppgifter om namnet på en advokats klienter och deras motparter samt om klienternas rättsliga angelägenheter bör mot bakgrund av det nu anförda typiskt sett anses vara sådana uppgifter som är undantagna från vittnesplikt. Vid sådant förhållande skall uppgifterna undantas från förelägganden att lämna uppgift till skattemyndigheten utan att någon intresseavvägning görs i det enskilda fallet.

De i detta mål aktuella fakturorna innehåller uppgifter om namn på advokatbyråns klienter och deras motparter samt om uppdragets art. Sådana uppgifter skall enligt vad som ovan konstaterats undantas från förelägganden att lämna uppgifter. Advokatbyråns överklagande skall därför bifallas såvitt avser dessa uppgifter.

Med ändring av underinstansernas domar bifaller Regeringsrätten advokatbyråns yrkande i den del det avser att de i fakturorna intagna uppgifterna om klienternas och deras motparters namn samt om uppdragets art skall undantas från skattemyndighetens föreläggande.

Föredragna 2001-11-14, föredragande Perttu, målnummer 2817-1997 och 4695-2000

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 3216-1999 där omständigheterna var likartade och utgången densamma som i II.

Sökord: Advokatverksamhet; Kontrolluppgift; Skattekontroll

Litteratur: SOU 1993:62 s. 175-178, 190-193, 198-199 och 251-256; prop. 1993/94:151 s. 90-99, 119-120, 169-171 och 182-183; Tidskrift för Sveriges advokatsamfund 1962 s. 292 ff.
