

Stockholm den 24 april 2019

R-2019/0198

Till Finansdepartementet

Fi2019/00102/S3

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 25 januari 2019 beretts tillfälle att avge yttrande över betänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet (SOU 2018:91).

Sammanfattning

Advokatsamfundet, som instämmer i de kritiska synpunkter som lämnats i särskilt yttrande i betänkandet, avstyrker förslaget i dess helhet vad avser utredningens förslag till införande av en rapporteringsplikt för inhemska arrangemang. På grund av Sveriges skyldighet att implementera i DAC 6-direktivet föreskriven rapporteringsplikt för gränsöverskridande transaktioner, måste Sverige införa regler avseende gränsöverskridande arrangemang. Advokatsamfundet motsätter sig dock att det föreslagna sanktionssystemet för gränsöverskridande arrangemang som föreslås i betänkandet införs.

Advokatsamfundet anser att avsaknaden av en genomgripande analys i fråga om förslagets reella behov och effektivitet, liksom förslagets proportionalitet såväl i förhållande till nytta ./ kostnad, som i förhållande till dess långtgående effekter på bl.a. den lagstadgade tystnadsplikten för advokater, är en stor brist i utredningen.

Genom förslaget i stort sett elimineras grundläggande rättsstatliga intressen såsom sekretess, kundlojalitet och oberoende gentemot staten. Att tvinga skatterådgivare, t.ex. advokater, att anta rollen som angivare åt staten och i praktiken agera biträde åt Skatteverket kan självfallet inte accepteras. Ett genomförande av förslaget skulle därmed få mycket långtgående negativa effekter på rättssäkerheten. Därtill skulle den uppenbara problematik med otydliga begrepp leda till en oacceptabel brist i fråga om systemets förutsebarhet.

Enligt Advokatsamfundet skulle förslaget vidare leda till en betydande administrativ börda och stora kostnader för de berörda. Dessutom skulle förslaget medföra en avsevärd rättsosäkerhet och oförutsebarhet för skatterådgivare, bl.a. i och med risken för att helt oförutsett kunna träffas av ekonomiska sanktioner av straffrättslig karaktär.

Under alla förhållanden är det Advokatsamfundets bestämda uppfattning utifrån principiella rättsstatliga utgångspunkter att advokater helt måste undantas från rapporteringsskyldighet avseende såväl gränsöverskridande som inhemska arrangemang. Detta även om ett sådant undantag skulle innebära att rapporteringsplikten därmed skulle falla på klienten och därmed riskera att skapa problem i fråga om konkurrensneutralitet i förhållande till andra professionella skatterådgivare. Även om detta vore problematiskt utifrån den rättsökandens perspektiv, anser Advokatsamfundet att grundläggande rättsstatliga argument starkt talar mot att ålägga advokat en rapporteringsplikt som direkt skulle strida mot lagstadgade advokatetiska kärnvärden.

Synpunkter

Allmänt

I ett särskilt yttrande har hälften av utredningens experter (skatteexperter företrädande Svenskt Näringsliv, LRF Konsult samt revisions- och advokatväsendet) lämnat skarp kritik mot förslagen i betänkandet (s. 423 ff.). Advokatsamfundet ställer sig i allt väsentligt bakom den kritik som framförts i experternas särskilda yttrande, men vill även särskilt framhålla följande.

Som framgår av betänkandet finns det redan i dag omfattande regler om informationsskyldighet för skattskyldiga, t.ex. inom ramen för det ordinarie deklarationsförfarandet och beträffande förhandsbeskedsärenden. Som vidare framgår av Skatteverkets arbete med utfärdande av s.k. rättsliga ställningstaganden finns det också redan i dag betydande kommunikation mellan de skattskyldiga/rådgivare och Skatteverket när det gäller tillämpningen av skattelagstiftningen. Skatteverket har även en vidsträckt möjlighet att angripa ”aggressiv skatteplanering” genom skatteflyktslagen, vars tillämpning inte är beroende av om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller ej. Trots dessa omfattande regler som gör det möjligt för Skatteverket att göra sig underrättat om ”aggressiva skatteupplägg” föreslås nu ytterligare regler om rapporteringsskyldighet. Det viktigaste syftet med reglerna anges vara ”att ge tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering och i vilken utsträckning de används” (betänkandet s. 20 och 175).

Enligt Advokatsamfundets uppfattning saknas det dock i betänkandet någon som helst analys av vilken nytta förslagen skulle ha för att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande, i förhållande till redan befintliga och synnerligen omfattande skyldigheter och informationsskällor.

Som ett konkret exempel på att utredningens övertygelse om behovet av att på ett tidigt stadium få information om ”aggressiva skatteupplägg” är överdriven, kan det här hänvisas till att transaktioner med s.k. kattumpor prövades av Skatterättsnämnden i november 1999 och av Högsta förvaltningsdomstolen i januari 2001 (se RÅ 2001 ref. 2). Regeringens s.k. stoppskrivelse avseende sådana transaktioner lämnades till riksdagen först den 27 oktober 2016 (skr. 2016/17:38), dvs. mer än femton år efter det att transaktionerna hade uppmärksammats i rättstillämpningen.

Advokaters rapporteringsplikt

Svenska advokater har en lagreglerad tystnadsplikt och en absolut lojalitetsplikt mot klienten. Det är därför bra att utredningen särskilt adresserar advokaters rapporteringsskyldighet inom ramen för förslaget.

I betänkandet, avsnittet 4.2.2, ges en redogörelse för en del av de regler som gäller för advokater. Därutöver bör även uppmärksammas det s.k. frågeförbudet med befrielse från vittnesplikt för advokater (36 kap. 5 § rättegångsbalken), det s.k. beslagsförbudet för handlingar som kan antas innehålla uppgifter som en advokat inte får höras som vittne om (27 kap. 2 § rättegångsbalken) samt granskningsförbudet för Skatteverket avseende handlingar som omfattas av beslagsförbudet (47 kap. 1 § skatteförfarandelagen). Nämda bestämmelser är grundläggande i en rättsstat för att skydda förtroligheten mellan advokaten och dennes klienter samt för att säkerställa advokatens oberoende från staten. Genom bestämmelserna fastslås också den viktiga funktion advokaten har i en rättsstat. I rättspraxis har nämnda bestämmelser tillämpats generöst för att inte advokatsekretessen ska urholkas (se t.ex. RÅ 2001 ref. 67 I; se även NJA 2010 s. 122 samt NJA 2015 s. 631).

Det bör understrykas att det inte enbart är uppgifter som rör klientens identitet som omfattas av advokaters tystnadsplikt, utan allt som anförtrots advokaten inom ramen för advokatverksamheten eller som advokaten i samband därmed fått kännedom om (34 § andra stycket i Stadgar för Sveriges advokatsamfund samt 2.2.1 i Vägledande regler om god advokatsed). Utredningsförslaget om advokats skyldighet att lämna uppgifter rörande sin rådgivning i ett skatteärende skulle därmed helt komma att undergräva det för rättsstaten grundläggande skyddet för advokatens tystnadsplikt rörande information som rör hans eller hennes verksamhet. Utredningen har därmed en direkt felaktig föreställning om tystnadspliktens omfattning, när det anges att ”advokater i de allra flesta fall bör kunna lämna vissa uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget utan att bryta mot advokatsekretessen” (betänkandet s. 193). De föreslagna reglerna urholkar följaktligen advokatsekretessen, oaktat de undantag utredningen föreslår, t.ex. vad avser klientens identitet.

I DAC 6 anges uttryckligt att en medlemsstat får ge rådgivare rätt till undantag från uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang om uppgiftsskyldigheten skulle strida mot de yrkesmässiga privilegierna enligt den nationella lagstiftningen i den medlemsstaten. Det finns således ingen skyldighet vid genomförandet av direktivet att göra advokater rapporteringspliktiga, vare sig för gränsöverskridande

eller inhemska arrangemang. Det har i betänkandet inte heller anförts några tillräckligt vägande skäl för varför det anses finnas behov av en svensk lagstiftning som går så mycket längre än vad direktivet kräver genom att inte undanta advokater från rapporteringsplikten. Advokatsamfundet avstyrker redan på denna grund förslaget om att låta rapporteringsplikten omfatta advokater. Enligt Advokatsamfundets förmenande skulle ett genomförande av nuvarande förslag allvarligt åsidosätta grundläggande rättsstatliga principer om advokatens tystnadsplikt och andra i lag stadgade förpliktelser för advokaten gentemot sin klient. Advokatsamfundet anser därför att advokater helt och hållet måste undantas från rapporteringsplikt, oaktat skattearrangemangets geografiska art (både avseende inhemska och gränsöverskridande arrangemang).

Utredningen utgår från (s. 190) att en uppgiftsskyldighet för advokater skulle komma att fullgöras i ett betydligt större antal fall om advokater, som har att följa god advokatsed och som står under tillsyn av Advokatsamfundet, skulle vara skyldiga att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket. Det bör dock uppmärksammas att ingivandet av en rapport från advokaten till Skatteverket förutsätter samtycke från klienten. Om klienten motsätter sig att advokaten inger rapporten föreligger hinder för advokaten att inge densamma till Skatteverket och därmed uppfylla sin lagenliga skyldighet. I sådant fall har advokaten att ta ställning till huruvida han eller hon ska åta sig uppdraget eller ej (jfr Vägledande uttalande den 15 oktober 2010 (cirkulär 18/2010) angående lämnande av klientens VAT-nummer i periodisk sammanställning). Det får antas att sådana användare ”som sysslar med de mest aggressiva formerna av skatteplanering” (betänkandet s. 191) inte kommer att lämna erforderligt samtycke till rapporteringen, varför den av utredningen angivna utgångspunkten kan omintetgöras.

Advokater ska enligt utredningens förslag lämna uppgift om ”vilken eller vilka av bestämmelserna i 16-28 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang som gör arrangemanget rapporteringspliktigt” (förslaget till 33 b kap. 19 § 2 skatteförfarandelagen). Advokatsamfundet har svårt att förstå vilken nytta Skatteverket skulle ha av en sådan uppgift. Såvitt framgår anser sig Skatteverket ha behov av uppgifter för att ”identifiera skatteupplägg och deras omfattning” (betänkandet s. 192). Antag t.ex. att en advokat, i enlighet med föreslagna bestämmelser, rapporterar att ”rådgivning har skett avseende inkomst som omvandlas till gåva (16 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang)”. En sådan rapportering saknar all relevans för Skatteverket. Av en sådan rapport går det inte att bilda sig någon uppfattning om hur många olika skattskyldiga det rör sig om, omfattningen av användandet av arrangemanget eller ens den närmare innebörden av arrangemanget. Mot en dylik rapporteringsskyldighet ska ställas urholkningen av advokatsekretessen, de administrativa kostnader rapporteringsskyldigheten medför samt risken för att advokaten genom rapporten röjer klientens identitet (till följd av att Skatteverket så att säga kan lägga pussel med advokatens rapport och andra rapporter som inkommit till Skatteverket) och därmed bryter mot advokatsekretessen. Av såväl proportionalitetsskäl som av avsaknad av behov och effektivitet av föreslagna regler i detta avseende, bör därför advokater helt undantas från rapporteringsskyldigheten, både för gränsöverskridande och för inhemska arrangemang.

Ett undantag för advokater innebär dessutom att Skatteverket inte kan koppla ihop advokatens och klientens rapportering, vilket som framgått är en hörnsten i den lagreglerade tystnadsplikten. Ett sådant undantag skulle även ligga i linje med fråge- och beslagsförbuden. Advokatsamfundet anser att en sådan urholkning av advokatsekretessen som nu föreslås vore ytterst olycklig och på sikt riskera att kunna rubba förtroendet för rättskipningen i Sverige och undergräva ett fundament i vår demokratiska rättsstat.

Advokatsamfundet bedömer att eventuella nackdelar för Skatteverket av undantag från rapporteringsskyldighet för advokater är försumbara, eftersom rapporteringsplikten då i stället faller på andra rådgivare eller användaren (33 b kap. 14 § skatteförfarandelagen). Advokatsamfundet tror inte heller att användare av potentiellt aggressiva skatteupplägg hellre vänder sig till en advokat om denne inte är rapporteringspliktig. Som framgår av redogörelsen för de regler som gäller för advokater (betänkandet avsnitt 4.2.2) får en advokat inte främja orätt och de juridiska råd som advokaten lämnar ska vara grundade på erforderliga undersökningar av gällande rätt.

Med hänsyn till de avsevärda skillnader som utredningen föreslår när det gäller rapporteringsskyldighetens omfattning för advokater jämfört med andra rådgivare, kan inte heller en sådan begränsad rapporteringsplikt, som föreslås för advokater, motiveras ur konkurrensneutralitetssynpunkt (jfr betänkandet s. 191).

Som framgått är advokatsekretessen en hörnsten i det svenska rättssamhället. Enligt Advokatsamfundet saknas det sammanfattningsvis skäl att urholka advokatsekretessen på det sätt som föreslås. Särskilt i ljuset av den marginella nytta Skatteverket skulle kunna få av en sådan begränsad rapporteringsskyldighet som föreslås för advokater. Det bör även beaktas att rapporteringsskyldigheten främst motiveras av myndigheternas intresse av att på ett tidigt stadium få information om olika typer av transaktioner. Det inger starka betänkligheter att i en rättsstat övervältra en dylik underrättelseverksamhet på advokaterna.

Om advokater, oaktat Advokatsamfundets avstyrkande av förslaget, skulle åläggas lämna uppgifter till Skatteverket, vill Advokatsamfundet framföra följande.

För åstadkommande av konkurrensneutralitet mellan olika skatterådgivare talar givetvis i princip samma former av rapporteringsskyldighet. I annat fall finns risk för att enskilda och företag som behöver kvalificerad skatterådgivning vänder sig till sådan skatterådgivare som sköter den rapportering som ålagts genom lag. Oaktat denna risk vill Advokatsamfundet framhålla att det utifrån grundläggande principiella rättsstatliga utgångspunkter vore otänkbart att ålägga advokater i sin roll som skatterådgivare en sådan rapporteringsplikt. Advokater är i en mängd olika typer av skatterådgivningssituationer en av de bäst lämpade och mest kompetenta rådgivaren. Att en advokat bör undantas från rapporteringsplikten behöver självfallet dock inte försätta klienten i en besvärlig situation, även om själva rapporteringsskyldigheten skulle övergå på den skattskyldige som rådges av en advokat. Advokaten kan självfallet, inom ramen för sin lojalitetsplikt gentemot klienten, bistå klienten vid rapporteringen till Skattemyndigheten och i vissa fall, efter

inhämtat samtycke från klienten, även själv i egenskap av rådgivare rapportera ett visst skattearrangemang, även om advokaten enligt lag är undantagen från rapporteringsplikt.

Utredningen talar om att advokater i de allra flesta fall kan lämna ”uppgifter om hur upplägget fungerar m.m. utan att röja vem som är klient och därmed bryta mot advokatsekretessen” (betänkandet s. 248 f.). En sådan rapporteringsplikt går utöver att ange vilket arrangemang klienten deltagit i (33 b kap. 19 § 2 skatteförfarandelagen). Utredningen synes ha sneplat på 33 b kap. 19 § 3, där det anges att rådgivaren ska lämna ”en beskrivning av arrangemanget och en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang”. Att lämna sådana uppgifter skulle emellertid med stor sannolikt riskera att röja vem som är klient, och därmed bryta advokatsekretessen. Regeringen bör därför betona att advokater inte behöver lämna uppgifter utöver att ange vilket rapporteringspliktigt arrangemang det rör sig om.

I lagtexten föreslås att advokater inte ska lämna vissa uppgifter ”i den utsträckning denne är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater” (33 b kap. 21 § skatteförfarandelagen). Det är emellertid oklart vad ”i den utsträckning” syftar på. Det är ogörligt att en advokat i varje enskilt ärende ska behöva utreda i vilken utsträckning han är förhindrad att lämna uppgifterna. Därför bör i stället föreskrivas att ”En rådgivare som omfattas av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater ska inte lämna uppgifter enligt 19 § 1 och 3-8”.

Begreppet ”rådgivare”

I förslaget till 33 b kap. 8 § skatteförfarandelagen definieras vem som är ”rådgivare”. Där sägs att rådgivare är någon som utformar, marknadsför, tillhandahåller, organiserar, bidrar till att utforma, marknadsför, tillhandahåller eller organiserar ett rapporteringspliktigt arrangemang. Definitionen är enligt förslaget ”mycket vid” (betänkandet s. 196). I normalt språkbruk *rådger* en advokat sin klient. Det är därför något förvånande att det inte uttryckligen anges att en rådgivare är någon som rådger kring ett rapporteringspliktigt arrangemang. Advokatsamfundet utgår dock från att det är meningen att advokater som rådger är rådgivare. I så fall bör det emellertid anges i lagtexten. Det råder även oklarheter och tolkningsproblem kring flera andra begrepp i lagförslaget. En översyn för att tydliggöra begrepp för att förenkla tillämpningen och öka förutsebarheten i lagstiftningen bör omgående göras under den fortsatta lagstiftningsprocessen.

De rapporteringspliktiga arrangemangen

Sverige har en skyldighet att införa rapporteringsplikt för gränsöverskridande transaktioner. Därför kommenteras nedan endast 16-20 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

Advokatsamfundet har deltagit i ett antal diskussioner kring förslaget. Det råder oklarhet om hur 14, 16 och 17 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang ska tolkas. Vissa anser att i princip alla skattemässiga dispositioner (exempelvis koncernbidrag och

kapitalbeskattad utdelning i ett fåmansföretag) måste rapporteras, medan andra menar att endast ”aggressiva skatteupplägg” behöver rapporteras. En ny lagstiftning kan inte vara så otydlig. Särskilt inte i ljuset av de drakoniska sanktioner som också föreslås. Det måste preciseras vilken typ av arrangemang som är rapporteringspliktiga. Det är inte lämpligt att Skatteverket får meddela föreskrifter om vilka arrangemang som inte är rapporteringspliktiga. Detta måste på ett tydligt sätt framgå av lagtexten.

Dubbelprövningsförbudet

Enligt Advokatsamfundets bedömning är det i princip samma uppgifter som ska lämnas enligt 33 b kap. 19 § skatteförfarandelagen som för att undvika skattetillägg. Att inte lämna uppgifterna kan därför ge upphov till både rapporteringsavgift och skattetillägg. Advokatsamfundet instämmer därmed inte i utredningens bedömning på s. 278. Enligt Advokatsamfundets bedömning kan det inte spela någon roll att uppgifterna lämnas vid olika tidpunkter och delvis för olika syften, när det är frånvaron av samma uppgifter som ger upphov till straff vid två tillfällen. Advokatsamfundet anser mot denna bakgrund att förslaget i denna del riskerar strida mot *ne bis in idem*-principen, eller det s.k. dubbelprövningsförbudet.¹ Enligt Advokatsamfundet kan det dessutom ifrågasättas om förslaget rörande sanktionerna verkligen står i förenlighet med Europakonventionens (artikel 6) rätt att inte behöva belasta sig själv.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Anne Ramberg

¹ Jfr Advokatsamfundets remissyttrande den 21 januari 2014 över betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62).