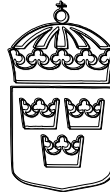


Kommittédirektiv



Förbättrade möjligheter till förhandsbesked i skattefrågor

**Dir.
2013:80**

Beslut vid regeringssammanträde den 22 augusti 2013

Sammanfattning

En särskild utredare ska göra en översyn av förhandsbeskedsinstitutet enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Utredaren ska också analysera om det finns behov av någon kompletterande form av bindande besked i förväg i skattefrågor i enskilda fall. Syftet är att skapa stärkta förutsättningar för ökad förutsägbarhet och stärka rättssäkerheten ytterligare för enskilda på skatteområdet.

Utredaren ska bl.a.

- göra en utvärdering av nu gällande ordning för förhandsbesked enligt lagen om förhandsbesked i skattefrågor,
- utifrån utvärderingen utreda och lämna förslag på förbättringar av förhandsbeskedsinstitutet med utgångspunkt i ytterligare stärkt rättssäkerhet för enskilda, och
- analysera om det finns behov av någon kompletterande form av bindande besked i förväg i skattefrågor i enskilda fall och, om det bedöms möjligt och lämpligt, föreslå hur en sådan ordning kan utformas.

Uppdraget ska redovisas senast den 29 augusti 2014.

Uppdraget att se över förhandsbeskedsinstitutet

Bindande förhandsbesked i skattefrågor

Det har sedan länge varit möjligt för enskilda att få bindande förhandsbesked i olika beskattningsfrågor. Redan år 1911 infördes en möjlighet att få bindande förhandsbesked i stämpel-skatteärenden. År 1951 infördes möjligheten att få förhandsbesked i taxeringsfrågor. Möjligheten att få bindande förhandsbesked har sedermera utvidgats till att omfatta bl.a. punktskatter och mervärdesskatt.

Sedan den 1 juli 1998 gäller lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.

Efter ansökan av en enskild får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser den sökandes skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket får förhandsbesked lämnas endast om frågan angår en enskild, om Skatteverket (eller i förekommande fall Tullverket) har fattat beslut i saken och beslutet har gått den enskilde emot. Vidare krävs att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

I ansökan ska sökanden lämna de uppgifter som behövs för att förhandsbesked ska kunna lämnas. Skatterättsnämnden får anmoda sökanden att komma in med de ytterligare upplysningar som nämnden anser sig behöva för att pröva ansökan. I förhandsbeskedet ska Skatterättsnämnden i den omfattning som nämnden anser lämplig ange hur den fråga som förhandsbeskedet avser ska bedömas. Ett förhandsbesked ges alltid på de förutsättningar som framgår av handlingarna. Förhandsbesked överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen, utan krav på prövningstillstånd. Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft är bindande för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna i förhållande till den enskilde om denne begär det.

Om Skatterättsnämnden med hänsyn till ansökans innehåll finner att förhandsbesked inte bör lämnas ska ansökan avvisas. Ett sådant avvisningsbeslut kan inte överklagas. Skäl för avvisning kan exempelvis vara att ansökan kräver att ställning tas till bevis- eller värderingsfrågor, att den utredning som den sökande har presterat är ofullständig, att ansökan brister i något formellt hänseende eller att angelägenhetskravet om vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning inte är uppfyllt.

Behovet av en översyn

Med hänsyn till den globaliserade omvärlden och det svenska EU-medlemskapet har den materiella skatterätten med tiden blivit alltmer komplex. Detta gäller särskilt de regler som berör företagsbeskattningen och koncernbeskattningen, men också mervärdesskattesystemet. Många företag, såväl svenska som utländska, bedriver omfattande gränsöverskridande verksamhet.

Även om förhandsbeskedsinstitutet ursprungligen i första hand syftade till att bereda enskilda en möjlighet att inför förestående affärer eller andra rättshandlingar få klarhet i hur dessa skulle komma att bedömas i beskattningshänseende, har förhandsbeskedsinstitutet också kommit att få en allt mer betydelsefull roll för prejudikatbildningen på skatteområdet. Det är inte möjligt att utforma skattelagstiftningen så att alla olika tänkbara situationer och detaljer förutses och regleras. Prejudikatbildningen inom skatterätten utgör därför ett mycket viktigt komplement till lagstiftningen.

Det är inte ovanligt att oklara rättsfrågor påverkar ett stort antal enskilda personers situation och i många fall avser frågorna dessutom betydande belopp. Möjligheten att få snabba bindande förhandsbesked i en viss skattefråga ökar förutsägbarheten och stärker därmed rättssäkerheten för den skattskyldige. Minskad ovisshet om beskattningskonsekvenserna av olika transaktioner och andra rättshandlingar är av betydelse för bedömningen av planerade investeringar och andra utvecklingsåtgärder i näringsverksamheten. Den skattskyldige torde även slippa dyra och tidskrävande skatteprocesser. Detta är också till

stor fördel för Skatteverkets och de allmänna förvaltningsdomstolarnas verksamheter.

Nuvarande ordning har gällt utan större förändringar sedan ikraftträdandet av lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Enligt regeringens mening finns det anledning att göra en översyn av förhandsbeskedsinstitutet.

Utvärdering och förbättring av förhandsbeskedsinstitutet

Översynen ska inledas med en utvärdering av den nu gällande ordningen. Utvärderingen ska t.ex. omfatta handläggningstider, grunder för avvísingsbeslut och överklagande- och ändringsfrekvens.

Utifrån utvärderingen ska det utredas på vilket sätt förhandsbeskedsinstitutet kan förbättras. Förbättringsförslagen bör ha som utgångspunkt att de ska stärka rättssäkerheten ytterligare för enskilda. Det kan t.ex. tänkas att fler skatter eller avgifter bör omfattas av lagens tillämpningsområde. Utredaren ska även undersöka om förutsättningarna för att lämna förhandsbesked bör förtydligas och eventuellt utvidgas. I sammanhanget ska konsekvenserna för Högsta förvaltningsdomstolen belysas. Även inom själva förfarandet kan det finnas förbättringsmöjligheter.

Det finns risk för att förhandsbeskedsförfarandet utnyttjas för s.k. aggressiv skatteplanering. Detta är inte önskvärt. Utredaren måste därför analysera denna risk och utforma förslagen med beaktande av detta, t.ex. när det gäller frågan om under vilka förutsättningar en ansökan om förhandsbesked bör kunna avvisas.

Bestämmelser om Skatterättsnämndens sammansättning och beslutförhet finns i 2 och 3 §§ lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Ytterligare bestämmelser om nämndens organisation och arbetssätt finns i förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket och förordningen (2007:785) med instruktion för Skatterättsnämnden. Utredaren ska utreda om regleringen är ändamålsenlig och föreslå de eventuella ändringar som utredaren finner lämpliga.

I uppdraget ingår vidare att överväga om de avgiftsnivåer som gäller för förhandsbesked bör ändras. Det ska särskilt övervägas om den högsta avgiftsnivån är tillräcklig när det gäller frågor som rör komplicerade transaktioner m.m. som är kopplade till bolagssektorn. Utredaren ska föreslå de ändringar som bedöms lämpliga.

Utredaren ska därför

- göra en utvärdering av nuvarande ordning för förhandsbesked i skattefrågor,
- utifrån utvärderingen utreda och lämna förslag på förbättringar med utgångspunkt i ytterligare stärkt rättssäkerhet för enskilda,
- analysera och beakta riskerna för att förhandsbeskedsinstitutet utnyttjas för aggressiv skatteplanering och vid behov lämna förslag till justeringar,
- utreda bestämmelserna om Skatterättsnämndens sammansättning, beslutförhet och organisation och föreslå ändringar om det bedöms lämpligt, och
- överväga avgiftsnivåerna för förhandsbesked och föreslå ändringar om utredaren finner det lämpligt.

Allmänna ombudets ansökan om förhandsbesked vid överklagande

Enligt 12 § andra stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor ska en ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket avvisas om den fråga som ansökan avser efter överklagande har anhängiggjorts vid allmän förvaltningsdomstol innan ansökan kommit in till Skatterättsnämnden. I 21 § samma lag anges vidare att om en fråga i ett mål vid en allmän förvaltningsdomstol har samband med en fråga om förhandsbesked som är anhängig i Skatterättsnämnden eller i Högsta förvaltningsdomstolen får domstolen förordna att målet helt eller delvis ska vila till dess att förhandsbeskedet vunnit laga kraft.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2009 ref. 92 funnit att regleringen inte är heltäckande och sålunda inte garanterar att inte samma fråga prövas av två olika domstolar samtidigt

med risk för olika utgång, dvs. det finns risk för s.k. litis pendens. I målet hade den skattskyldige överklagat Skatteverkets beslut. Innan överklagandet överlämnades till förvaltningsrätten ansökte det allmänna ombudet om förhandsbesked gällande samma fråga. Förvaltningsrätten vilandeförklarade målet i avvaktan på Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen rådde identitet mellan de två aktuella tvisterna. Domstolens slutsats var att det inte i sak går att skilja denna situation från den som regleras i 12 § andra stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor. I sådant fall skulle ansökan om förhandsbesked ha avvisats redan av Skatterättsnämnden. Starka skäl talade enligt domstolen för att inte se den aktuella situationen på annat sätt. Överklagandet avvisades och förhandsbeskedet undanröjdes.

Som framhålls i förarbetena till lagen om förhandsbesked i skattefrågor är det i många fall först vid den skattskyldiges begäran om omprövning av eller överklagande av ett beskattningsbeslut som frågan väcks om det kan vara lämpligt att söka förhandsbesked och att det är önskvärt att möjligheten finns att genom förhandsbesked få en snabbare prejudikatbildning också i överklagade fall (prop. 1997/98:65 s. 45 f.).

Utredaren ska därför

- utreda och föreslå på vilket sätt en ändamålsenlig reglering som hindrar att samma fråga prövas av två olika instanser samtidigt (litis pendens) vid allmänna ombudets ansökan om förhandsbesked vid överklagande kan utformas.

Sekretess hos kommun eller landsting i ärende om förhandsbesked

Enligt 27 kap. 1 § andra stycket 2 offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, gäller sekretess hos kommun eller landsting för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatterättsnämnden har lämnat i ett ärende om förhandsbesked i en skatte- eller taxeringsfråga. Utredaren ska utreda om bestämmelsen numera saknar betydelse och bör upphävas.

Utredaren ska

- utreda om bestämmelsen i 27 kap. 1 § andra stycket OSL bör upphävas.

Uppdraget att analysera behovet av en kompletterande form av bindande besked i förväg i skattefrågor

Finns det behov av någon kompletterande form av bindande besked i förväg?

I dag finns förutom förhandsbeskedsinstitutet ytterligare en form av bindande besked i förväg på skatteområdet. I lagen (2009:1289) om prissättning vid internationella transaktioner regleras möjligheten för näringsidkare att inom inkomstskatteområdet ansöka om besked om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i ekonomisk intressegemenskap (prissättningsbesked).

Prissättningsbesked handläggs av Skatteverket och lämnas efter ansökan av en näringsidkare som är eller kan förväntas bli skattskyldig enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Ett prissättningsbesked ska kunna meddelas bara om det finns en ömsesidig överenskommelse med en eller flera berörda stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal. En ytterligare förutsättning för att ett prissättningsbesked ska kunna lämnas är att den bakomliggande ömsesidiga överenskommelsen antingen står i överensstämmelse med ansökan eller att den godtagits av näringsidkaren. Även vissa andra förutsättningar ska vara uppfyllda för att ett prissättningsbesked ska kunna lämnas, bl.a. ska ansökan inte avse en fråga av enkel beskaffenhet eller transaktioner av mindre omfattning. Ett prissättningsbesked är bindande för Skatteverket, men kan ändras eller återkallas i vissa fall. Prissättningsbeskedet får inte överklagas. En avgift tas ut för prövning av en ansökan om prissättningsbesked.

Utöver förhandsbeskedsinstitutet och prissättningsbeskeden kan en skattskyldig vända sig till Skatteverket för att få svar på frågor om beskattning. Skatteverket tar ställning i rättsliga frågor genom generella ställningstaganden som verket publicerar på sin hemsida. Inom ramen för myndighetens

serviceskyldighet, vilken följer av 4 § förvaltningslagen (1986:223), svarar Skatteverket även på frågor i enskilda fall. De svar som Skatteverket ger är dock inte rättsligt bindande.

Ett av syftena med förhandsbeskedsinstitutet är som nämnts att en skattskyldig i förväg ska kunna få ett säkert besked om de skatterättsliga konsekvenserna av olika påtänkta rättshandlingar. Detta kan vara av stor betydelse för en företagares ekonomiska val och satsningar i sin verksamhet.

Det kan dock finnas många fall där förhandsbeskedsinstitutet inte kan användas. Till exempel bygger den nuvarande ordningen bl.a. på att de frågor som ska prövas av Skatterättsnämnden är rättsfrågor och inte bevisfrågor. Det kan vidare finnas mindre företag som inte har den tid och kapacitet som kan behövas för att driva en förhandsbeskedsprocess. Även i dylika fall kan det emellertid många gånger vara angeläget för den enskilde att få ett bindande besked i förväg om hur ett handlande kommer att bedömas i beskattningshänseende.

Utredaren ska därför analysera om det finns behov av en kompletterande form av bindande besked i förväg i enskilda fall på skatteområdet. Utredaren ska beakta de förslag som utredaren avser att lägga fram i fråga om förhandsbeskedsinstitutet. För det fall utredaren finner att ett sådant behov finns och att det är möjligt och lämpligt ska förslag lämnas på hur en sådan kompletterande ordning för bindande besked kan utformas.

En fråga som måste utredas är vart en sådan ordning organisatoriskt ska hänföras. Med hänsyn till området framstår Skatteverket som det naturliga alternativet, men utredaren kan även överväga andra lösningar, t.ex. att utvidga Skatterättsnämndens ansvarsområde.

För det fall Skatteverket föreslås ansvara för att lämna bindande besked i förhand, måste de organisatoriska konsekvenserna analyseras. Avgränsningen mot Skatteverkets serviceskyldighet måste också analyseras.

Om förslaget innebär en utvidgning av Skatterättsnämndens ansvarsområde, ska förslaget analyseras i förhållande till de förslag som utredaren avser föreslå gällande förfarandet i lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Det är inte troligt att samma

ordning som gäller för prövning av sådana frågor som Skatterättsnämnden enligt gällande reglering lämnar förhandsbesked om är ändamålsenlig i förhållande till en kompletterande ordning för bindande besked på förhand. Beroende på vilka förslag som lämnas kan det här bli aktuellt att överväga t.ex. reglerna för Skatterättsnämndens beslutförhet och reglerna för överklagande.

Härnäst måste det klargöras under vilka förutsättningar ett bindande besked kan lämnas, om det ska kunna vägras i vissa fall, i vilka sammanhang beskedet ska vara bindande för Skatteverket och vidare de övriga förfarandefrågor som aktualiseras. Det finns anledning att överväga om lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner kan tjäna som förebild vid utformningen av en ny ordning.

I uppdraget ingår att överväga om avgift ska tas ut för att besked ska lämnas.

Utredaren ska, med beaktande av de förslag som utredaren avser att lämna, analysera hur lagen om förhandsbesked i skattefrågor, lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och den ordning för bindande besked i förväg som utredaren föreslår förhåller sig till varandra.

Utredaren ska vidare undersöka systemen för bindande förhandsbesked i skattefrågor i några jämförbara länder, framförallt det system som gäller i Danmark.

I likhet med vad som gäller i fråga om förfarandet enligt lagen om förhandsbesked i skattefrågor finns det risk för att ett nytt system utnyttjas för aggressiv skatteplanering. Utredaren måste även i detta sammanhang analysera risken och utforma förslagen med beaktande av detta.

Utredaren ska därför

- analysera om det finns behov av någon kompletterande form av bindande besked i förväg i skattefrågor i enskilda fall och, om det bedöms möjligt och lämpligt, lämna förslag på hur en sådan ordning kan utformas,
- analysera, med beaktande av de förslag som utredaren avser att lämna, hur lagen om förhandsbesked, lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och den ord-

ning för bindande besked i förväg som utredaren föreslår förhåller sig till varandra,

- undersöka systemen för bindande förhandsbesked i några jämförbara länder, framförallt Danmark, och
- analysera och beakta riskerna för att den nya ordningen utnyttjas för aggressiv skatteplanering.

Sekretessfrågor

Enligt 27 kap. 1 § första stycket OSL gäller sekretess i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighets-taxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

Av 27 kap. 6 § OSL följer att sekretessen inte gäller beslut varigenom skatt bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs. Sekretessen gäller dock om beslutet meddelas i ett ärende om förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga, eller prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

Det är rimligt att även en kompletterande form av bindande förhandsbesked i enskilda fall i skattefrågor omgärdas av ett starkt sekretesskydd. För det fall utredaren lämnar förslag till en sådan ordning, ska utredaren analysera sina förslag i förhållande till gällande sekretessbestämmelser och föreslå förändringar för det fall utredaren finner att de befintliga sekretessbestämmelserna inte erbjuder ett tillräckligt sekretesskydd.

Utredaren ska

- analysera sina förslag i förhållande till gällande sekretessreglering, och
- föreslå förändringar i sekretessbestämmelserna om utredaren finner det vara lämpligt.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av förslagen. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, ska utredaren föreslå hur dessa ska finansieras.

I konsekvenserna i övrigt ingår att även överväga följdändringar eller om andra författningsändringar krävs med anledning av de ändringar som föreslås. Om så bedöms vara fallet, ska författningsförslag lämnas.

Redovisning av uppdraget

Uppdraget ska redovisas senast den 29 augusti 2014.

(Finansdepartementet)