

# Förbättrat förhandsbeskedsinstitut

*Betänkande av Förhandsbeskedsutredningen*

*Stockholm 2014*



---

STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

---

**SOU 2014:62**

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst.  
Beställningsadress: Fritzes kundtjänst, 106 47 Stockholm  
Ordertelefon: 08-598 191 90  
E-post: [order.fritzes@nj.se](mailto:order.fritzes@nj.se)  
Webbplats: [fritzes.se](http://fritzes.se)

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

*Svara på remiss – hur och varför.*

*Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02)*

En kort handledning för dem som ska svara på remiss. Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på [regeringen.se/remiss](http://regeringen.se/remiss).

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2014.

ISBN 978-91-38-24161-5

ISSN 0375-250X

# Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 22 augusti 2013 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att bl.a. göra en översyn av förhandsbeskedsinstitutet enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor (dir. 2013:80).

Som särskild utredare förordnades från och med den 22 augusti 2013 kammarrättslagmannen Birgitta Pettersson.

Som sakkunniga i utredningen förordnades från och med den 26 september 2013 kanslirådet Niklas Ekstrand, Finansdepartementet, och rättsakkunniga Marika Janvid Kuchler, Finansdepartementet.

Som experter att biträda utredningen förordnades från och med den 26 september 2013 enhetschefen Tomas Algotsson, Skatteverket, skatteexperten Richard Hellenius, Svenskt Näringsliv, skattejuristen Ingrid Melbi, PricewaterhouseCoopers, departementssekreteraren Rikard Norman, Näringsdepartementet och kanslichefen Marianne Svanberg, Skatterättsnämnden.

Som sekreterare i utredningen anställdes från och med den 16 september 2013 kammarrättsassessorn Kristian Karlemon.

Utredningen, som tagit namnet Förhandsbeskedsutredningen, överlämnar betänkandet Förbättrat förhandsbeskedsinstitut (SOU 2014:62).

Utredningens uppdrag är härmed slutfört.

Göteborg i augusti 2014.

Birgitta Pettersson

/Kristian Karlemon



# Innehåll

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>9</b>
<b>1 Författningsförslag</b> .....	<b>17</b>
1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.....	17
1.2 Förslag till lag om ändring i Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	26
1.3 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2007:785) med instruktion för Skatterättsnämnden.....	28
<b>2 Inledning</b> .....	<b>31</b>
2.1 Uppdraget.....	32
2.2 Tidigare utredningar .....	33
<b>3 Gällande rätt</b> .....	<b>37</b>
3.1 Förhandsbeskedsinstitutet .....	37
3.2 Lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor .....	39
3.3 Arbetet i Skatterättsnämnden och dess kansli .....	41
3.4 Lagen (2009:1289) om prissättning vid internationella transaktioner .....	45
3.5 Skatteverkets arbete med att besvara frågor.....	46
3.6 Gränsöverskridande förhandsbesked avseende mervärdesskatt .....	47

<b>4</b>	<b>Internationella förhållanden .....</b>	<b>49</b>
4.1	Danmark.....	49
4.2	Norge .....	52
4.3	Finland .....	53
4.4	Utomnordiska länder .....	55
<b>5</b>	<b>Förhandsbeskeden .....</b>	<b>59</b>
5.1	Behovet av förbättringar .....	59
5.2	Förhandsbesked för fler skatter och avgifter.....	62
5.3	Förutsättningar för att meddela förhandsbesked.....	70
5.4	Förhandsbeskedens giltighetstid .....	79
<b>6</b>	<b>Allmänna ombudet och förhandsbesked .....</b>	<b>81</b>
6.1	Allmänt om allmänna ombudet och förhandsbesked.....	81
6.2	Litis pendens och vilandeförklaring .....	82
6.3	Enskildes medgivande .....	84
6.4	Utökade möjligheter för AO att ansöka.....	85
6.5	Allmänna ombudet .....	89
<b>7</b>	<b>Skatterättsnämndens organisation .....</b>	<b>93</b>
7.1	Reglering .....	93
7.2	Handläggningen och beslut i Skatterättsnämnden.....	94
7.3	Nämndens organisation .....	98
7.3.1	Ordföranden och vice ordföranden .....	101
<b>8</b>	<b>Ansökningsavgift .....</b>	<b>105</b>
<b>9</b>	<b>Behöver ett kompletterande förhandsbesked införas? ...</b>	<b>113</b>
<b>10</b>	<b>Sekretessfrågor.....</b>	<b>119</b>

<b>11</b>	<b>Konsekvenser.....</b>	<b>123</b>
11.1	Konsekvenser .....	123
11.1.1	Konsekvenser för enskilda .....	123
11.1.2	Konsekvenser för det allmänna.....	124
<b>12</b>	<b>Ikraftträdande och övergångsbestämmelser .....</b>	<b>127</b>
12.1	Ikraftträdande .....	127
12.2	Övergångsbestämmelser.....	127
<b>13</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>129</b>
13.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor m.m. ....	129
13.2	Förslaget till lag om ändring i Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	138
13.3	Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2007:785) med instruktion för Skatterättsnämnden.....	139
	<b>Särskilda yttranden .....</b>	<b>143</b>
	<b>Bilaga</b>	
	Bilaga 1 Kommittédirektiv 2013:80.....	149





# Sammanfattning

## Uppdraget

Av utredarens direktiv, dir. 2013:80, framgår bl.a. följande. Utredningen ska utvärdera förhandsbeskedsinstitutet och med utgångspunkt i att stärka rättssäkerheten ytterligare för enskilda föreslå förbättringar av förhandsbeskedsinstitutet. Det kan t.ex. tänkas att fler skatter eller avgifter bör omfattas av tillämpningsområdet. Möjligheterna att förtydliga och eventuellt utvidga förutsättningarna för att lämna förhandsbesked ska också undersökas.

Utredningen ska också analysera om det utöver möjligheten att ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden finns behov av en kompletterande form av bindande besked i förväg i enskilda fall på skatteområdet.

Mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2009 ref. 92 ska utredningen också föreslå på vilket sätt en ändamålsenlig reglering kan utformas som hindrar att samma fråga prövas av två olika instanser samtidigt vid allmänna ombudet hos Skatteverkets ansökan om förhandsbesked vid överklagande.

## Utredningens förslag

- Möjligheten att ansöka om förhandsbesked utökas till att även omfatta skatter och avgifter som debiteras med stöd av 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980), lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister och kupongskattelagen (1970:624).

- Möjligheten för Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen att godta av sökanden angivna förutsättningar kodifieras.
- Möjligheten för allmänna ombudet hos Skatteverket, AO, att ansöka om förhandsbesked rörande tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt utvidgas. AO får också möjlighet att ansöka efter att tidsfristen för den ordinarie beskattningen löpt ut och innan det fattats något beskattningsbeslut.
- AO ska inhämta medgivande från den enskilde innan ansökan om förhandsbesked.
- Skatteverket ska i årsredovisningen redogöra för hur många ansökningar om förhandsbesked som AO gjort.
- Skatterättsnämndens organisation och handläggning förändras med bl.a. stärkta möjligheter för ordförande och vice ordförande att ensam avgöra vissa frågor. Regelverket som styr organisationen flyttas huvudsakligen över till förordning.
- Ansökningsavgiften delas upp i två delar, dels en grundavgift som alltid utgår dels en tilläggsavgift som debiteras om förhandsbesked meddelas. Tilläggsavgiften beslutas av ordföranden eller vice ordföranden och bestäms enligt en i förordning reglerad schablon. Innan grundavgiften betalats påbörjas inte handläggningen i Skatterättsnämnden.
- Ansökningar rörande mervärdesskatt och punktskatter avgiftsbeläggs på samma sätt som övriga ansökningar.
- Sekretessbestämmelsen avseende sekretessen för uppgifter i förhandsbeskedsärenden hos kommuner och landsting tas bort.

### Förhandsbeskeden i dag

Efter ansökan av en enskild får förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden 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 AO får förhandsbesked lämnas om frågan angår en enskild, om Skatteverket (eller i förekommande fall Tull-

verket) 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.

Det är möjligt att ansöka om förhandsbesked avseende ett flertal centrala skatteförfattningar, bl.a. inkomstskattelagen (1999:1229) och mervärdesskattelagen (1994:200). Förhandsbesked kan meddelas endast om förutsättningarna i frågan kan klarläggas fullt ut och det därmed är möjligt att direkt tillämpa beskedet vid beskattningen. Rena bevis- och värderingsfrågor kan inte prövas inom ramen för förhandsbeskedsinstitutet. Det är inte heller möjligt att ansöka om förhandsbesked avseende rent hypotetiska frågor.

Ansökningarna till Skatterättsnämnden har minskat sedan lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, FHBL, infördes. Antalet förefaller ha stabiliserat sig de senaste åren, och det inkommer numera ungefär 200 ansökningar om förhandsbesked per år mot drygt 250 stycken år 1999.

Förhandsbeskeden är avgiftsbelagda och det råder fri fullföljd till Högsta förvaltningsdomstolen.

Allmän förvaltningsdomstol får vilandeförklara ett mål, om en fråga i målet har samband med en fråga som samtidigt är föremål för förhandsbeskedsprövning. Detta för att undvika att samma fråga prövas i två olika instanser samtidigt.

### **Vilka förbättringar är möjliga?**

Det finns begränsningar i möjligheterna att meddela förhandsbesked, främst i form av att det finns skatter och avgifter som ligger utanför systemet och att bl.a. bevisfrågor inte kan prövas. Möjligheterna att få förhandsbesked begränsas även av att utredningskraven är mycket höga. Handläggningstiderna anses också vara längre än vad sökandena önskar vilket kan leda till att vissa avstår från att ansöka eftersom frågan kanske har förfallit när svaret kommer. Enligt utredningens mening finns det ett behov hos de enskilda av att möjligheterna att få ett förhandsbesked förenklas och att handläggningstiderna kortas ner i möjligaste mån. Det finns även ett behov hos det allmänna att snabbt få fram prejudikat på skatteområdet för att bl.a. undvika stora mängder likartade processer inom ramen för den ordinarie beskattnings-

processen. Därför behöver möjligheterna att meddela förhandsbesked förbättras, handläggningstiderna kortas och det allmänna ombudets möjligheter att ansöka om förhandsbesked utvidgas.

Vissa förbättringar är möjliga inom ramen för det befintliga förhandsbeskedsinstitutet. Den huvudsakliga förbättringspotentialen ligger i att låta fler skatter och avgifter omfattas. Här är det främst arbetsgivaravgifterna som är av betydelse, men även avseende t.ex. kupongskatt ser utredningen att det finns ett behov av att kunna ansöka om förhandsbesked. Dessa skatter och avgifter samt ett antal andra skatter och avgifter föreslås därför inkluderas i tillämpningsområdet för förhandsbeskedsinstitutet. Utredningen föreslår också att det bör vara möjligt att i större utsträckning godta de av sökanden angivna förutsättningarna om de är sannolika och rimliga. Det rör framför allt rena bevisfrågor om förhållanden som sökanden står risken för. Förslaget innebär inte någon skyldighet för Skatterättsnämnden att alltid godta förutsättningar. Förutsättningar som kan utgöra led i aggressiv skatteplanering eller då det kan antas att inte hela bilden av ett händelseförlopp framkommer bör inte godtas. I de fall förutsättningarna godtas utan att de är styrkta ställer det höga krav på Skatteverket att kontrollera att förutsättningarna är uppfyllda om förhandsbeskedet åberopas vid beskattningen. Den föreslagna ändringen utgör närmast en kodifiering av gällande praxis.

Vissa finjusteringar av handläggningen som kan ha god effekt för att höja effektiviteten i Skatterättsnämndens arbete är möjliga att genomföra. Beslutsfattandet kan förenklas genom att fler beslut fattas av så få ledamöter som möjligt. Avvisningsbeslut föreslås som huvudregel fattas av ordförande eller vice ordförande ensamma, liksom avgiftsbeslut. Den befintliga möjligheten för tre eniga ledamöter att meddela förhandsbesked ska också börja användas.

### **Det allmännas möjligheter att ansöka om förhandsbesked.**

Det allmänna ombudet hos Skatteverket har möjlighet att ansöka om förhandsbesked under vissa förutsättningar. Denna möjlighet har använts betydligt sparsammare än vad som var avsikten när möjligheten infördes. För att göra det möjligt för allmänna om-

budget att ansöka i fler situationer förtydligas möjligheten för allmän förvaltningsdomstol att vilandeförklara mål och därigenom undvika att litis pendens situationer uppstår. För att stärka den enskildes rättsäkerhet ska allmänna ombudet inhämta den enskildes samtycke innan allmänna ombudet ansöker om förhandsbesked.

Allmänna ombudet får också möjlighet att ansöka om förhandsbesked avseende tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt när Skatteverket har bestämt sig för att göra en ansökan hos förvaltningsrätten om tillämpning av densamma. I vissa fall bör det även vara möjligt för allmänna ombudet att ansöka om förhandsbesked i efterbeskattningsprocesser. Det är då fråga om fall där rättsfrågan är en materiell fråga. Frågeställningar rörande frågan om den enskilde lämnat en oriktig uppgift ska däremot inte kunna bli föremål för förhandsbeskedsansökningar eftersom frågor om oriktig uppgift inte lämpar sig för prövning i Skatterättsnämnden. Vidare ska det i vissa fall vara möjligt för allmänna ombudet att ansöka om förhandsbesked på ett tidigt stadium i beskattningsprocessen. Det är inte alltid nödvändigt att det finns ett beskattningsbeslut eller dylikt utan en förfrågan eller yrkande från en enskild kan i sig innefatta ett ställningstagande i en rättslig fråga som möjliggör en ansökan om förhandsbesked från allmänna ombudet.

För att få fram fler ansökningar från allmänna ombudet behöver Skatteverket arbeta aktivt med att få fram ärenden till allmänna ombudet. Skatteverket ska också redovisa hur många ansökningar allmänna ombudet gjort.

## Skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden har i dag två avdelningar och har Skatteverket som värmyndighet. Ordförandenas anställningar är inte reglerade men annars är mycket av organisationen reglerad i lag. Dagens organisation är enligt utredningens mening i huvudsak väl fungerande. Organisatoriskt föreslår utredningen att det utses två vice ordföranden på varje avdelning. En del av bestämmelserna kring organisationen förs också över från lag till förordning för att öka flexibiliteten.

## Avgifter

Utredningen föreslår att ansökningar rörande mervärdesskatt och punktskatter avgiftsbeläggs på samma sätt som övriga ansökningar. Förslaget innebär vidare att avgiften delas upp i en grundavgift och en tilläggsavgift. Grundavgiften ska betalas innan Skatterättsnämnden påbörjar handläggningen av en ansökan. Om grundavgiften inte betalas avskrivs ansökan. Avgifterna föreslås schabloniseras för att stärka förutsägbarheten för sökanden och för att förenkla beslutsfattandet.

## Ett kompletterande system för att meddela bindande besked i förväg?

Ett av utredningens uppdrag är att studera behov av och möjligheter att införa ett kompletterande system för att meddela bindande besked i förväg. Om Skatteverket ges möjlighet att meddela bindande besked i förväg kan det resultera i goda möjligheter att få ett snabbt svar. De sekretessproblem som finns i Skatteverkets frågebesvarande verksamhet i dag kan också lösas inom ramen för ett sådant system. Risker är dock stora att handläggningstiderna i många fall inte kommer att bli särskilt mycket kortare än vad de är hos Skatterättsnämnden, till följd av att det dels i normalfallen redan är relativt korta handläggningstider i Skatterättsnämnden och dels att ett formaliserat beslutsfattande hos Skatteverket sannolikt kommer att leda till att handläggningen blir mer omständlig än de brevsvar Skatteverket nu levererar. Ska det därtill vara möjligt att överklaga beskeden blir handläggningstiderna snarare längre än i Skatterättsnämnden. Om Skatteverket övertar en del av Skatterättsnämndens ärenden finns det risk för att mängden prejudikatsintressanta frågor som förs upp till Högsta förvaltningsdomstolen minskar vilket inte är önskvärt. Fördelarna med att låta Skatteverket meddela bindande besked i förväg är sammantaget ganska begränsade jämfört med de potentiella nackdelarna, särskilt om man beaktar de vidsträckta möjligheter som enskilda redan har att ställa frågor till Skatteverket. För de skattskyldiga bör det snarast vara en fördel att utifrån vilka behoven är i det enskilda fallet kunna välja mellan olika sätt att få sina frågor besvarade. I princip kan de

nuvarande systemen i dagsläget mest ses som komplement till varandra. Utredningens slutsats är därför att det inte bör införas något kompletterande system.

### **Sekretessen i kommuner och landsting**

Bestämmelsen i Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) om sekretess för uppgift i ett förhandsbeskedsärende som Skatterättsnämnden lämnat till en kommun eller landsting föreslås upphävas eftersom bestämmelsen är överflödig. Det är inte längre möjligt för Skatterättsnämnden att lämna uppgifter till kommuner eller landsting, vilket det en gång har varit och vilket föranlett att bestämmelsen en gång införts.





# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

*dels* att i 12 och 14-15 §§ ordet ”skall” ska bytas ut mot ”ska”,

*dels* att 1, 2, 3, 5, 6, 6 a, 7, 9, 10, 17, 21 och 23 §§ ska ha följande lydelse,

*dels* att det ska införas en ny paragraf, 6 b §, av följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 1 §<sup>1</sup>

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i  
a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,

b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 i den lagen,

c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,

d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i  
a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,

b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 i den lagen,

c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,

d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:1283.

- |   |  |
|---|--|
| <p>e) inkomstskattelagen (1999:1229), och</p> <p>f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,</p>   | <p>e) inkomstskattelagen (1999:1229),</p> <p>f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,</p> <p>g) <i>lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta</i> (1991:586), och</p> <p>h) <i>lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.</i> (1991:591)</p>  |
| <p>2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),</p> <p>3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), och</p> <p>4. taxering enligt fastighets-<br/>taxeringslagen (1979:1152).</p> | <p>2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),</p> <p>3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),</p> <p>4. <i>arbetsgivaravgifter enligt 3 kap. 3 § skatteförfarandelagen</i> (2011:1244)</p> <p>5. taxering enligt fastighets-<br/>taxeringslagen (1979:1152), och</p> <p>6. <i>skatt enligt kupongskattelagen</i> (1970:624).</p> |

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.

## 2 §

Skatterättsnämnden består av högst fjorton ledamöter och högst tio ersättare. Ledamöter och ersättare förordnas av regeringen för högst fyra år i taget.

*Skatterättsnämnden sammanträder på två avdelningar, en för direkt skatt och en för indirekt skatt.* Regeringen bestämmer ledamöternas och ersättarnas fördelning på avdelningarna och utser bland ledamöterna en ordförande och *en* vice ordförande på varje avdelning.

Regeringen bestämmer *Skatterättsnämndens indelning på avdelningar*, ledamöternas och ersättarnas fördelning på avdelningarna och utser bland ledamöterna en ordförande och *två* vice ordförande på varje avdelning.

## 3 §

Skatterättsnämnden är beslutför när ordföranden vid sammanträdet samt fem andra ledamöter är närvarande. Nämnden är dock beslutför med färre ledamöter, om tre av dem, bland dem ordföranden, är ense om utgången i ärendet. *Fler än ordföranden samt sex andra ledamöter får inte delta i nämndens beslut.*

*En ordförande eller en vice ordförande får ensam fatta andra beslut än att lämna förhandsbesked eller avvisa en ansökan om sådant besked.*

Skatterättsnämnden är beslutför när ordföranden vid sammanträdet samt fem andra ledamöter är närvarande. Nämnden är dock beslutför med färre ledamöter, om tre av dem, bland dem ordföranden, är ense om utgången i ärendet.

*Andra beslut än att lämna förhandsbesked får fattas av en ordförande eller en vice ordförande ensam. Beslut om att avvisa en ansökan om förhandsbesked får dock fattas av en ordförande eller en vice ordförande ensam endast om frågan om avvisning är av enkel beskaffenhet.*

## 5 §

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

Första stycket gäller även den som

1. avser att beställa en trycksak av en skattskyldig om frågan gäller skatteplikt för trycksak enligt lagen (1972:266) om skatt

Efter ansökan av en enskild får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om

1. det är av vikt för sökanden eller

2. det är av vikt för ledning av rättstillämpningen.

Första stycket gäller även den som

1. avser att beställa en trycksak av en skattskyldig om frågan gäller skatteplikt för trycksak enligt lagen (1972:266) om skatt

på annonser och reklam eller  
 2. i större omfattning förbrukar eller avser att förbruka elektrisk kraft eller bränslen om frågan rör beskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

på annonser och reklam,  
 2. i större omfattning förbrukar eller avser att förbruka elektrisk kraft eller bränslen om frågan rör beskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

6 §<sup>2</sup>

I ärenden som avses i 1 § första stycket 1 och 4 får förhandsbesked lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket *endast* om

1. frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos Skatteverket,

2. Skatteverket har fattat ett beslut i saken och beslutet gått den enskilde emot *samt*

3. det är av vikt för *en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning* att förhandsbesked lämnas

I ärenden som avses i 1 § första stycket 1, 5 och 6 får förhandsbesked lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket om

1. frågan angår en enskild och gäller ett yrkande, en ansökan *eller en förfrågan* som denne framställt hos Skatteverket,

2. Skatteverket har fattat ett beslut i saken och beslutet gått den enskilde emot *eller Skatteverket skriftligen besvarat en enskilds förfrågan på ett sådant sätt att det framgår att Skatteverkets inställning i en rättsfråga som väckts av en enskild avviker från den enskildes uppfattning,*

3. det är av vikt för *ledning av rättstillämpningen* att förhandsbesked lämnas, *och*

4. *den enskilde lämnat sitt medgivande till att allmänna ombudet ansöker om förhandsbesked.*

<sup>2</sup> Senaste 2003:666.

6 a §<sup>3</sup>

I ärenden som avses i 1 § första stycket 2 och 3 får förhandsbesked lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket endast om

1. frågan angår en enskild,
2. Skatteverket eller, i fall som avses i 2 kap. 13 § eller 3 kap. 5 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, Tullverket har fattat ett beslut i saken,

3. beslutet gått den enskilde emot, och

4. det är av vikt för *en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning* att förhandsbesked lämnas.

I ärenden som avses i 1 § första stycket 2-4 får förhandsbesked lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket endast om

1. frågan angår en enskild
2. Skatteverket eller, i fall som avses i 2 kap. 13 § eller 3 kap. 5 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, Tullverket har fattat ett beslut i saken *eller Skatteverket skriftligen besvarat en enskilds förfrågan på ett sådant sätt att det framgår att Skatteverkets inställning i en rättsfråga som väckts av en enskild avviker från den enskildes uppfattning,*

3. beslutet gått den enskilde emot,

4. det är av vikt för *ledning av rättstillämpningen* att förhandsbesked lämnas, och

5. *den enskilde lämnat sitt medgivande till att allmänna ombudet ansöker om förhandsbesked.*

## 6 b §

*I ärenden som avser tillämpning av skatteflyktslagen (1995:575) får förhandsbesked*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2007:464.

*lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket endast om*

*1. Skatteverket beslutat att göra en framställan till förvaltningsrätten om tillämpning av skatteflyktslagen,*

*2. det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att förhandsbesked lämnas, och*

*3. den enskilde lämnat sitt medgivande till att allmänna ombudet ansöker om förhandsbesked.*

#### 7 §

En ansökan om förhandsbesked *skall* vara skriftlig.

I ansökan *skall* sökanden lämna de uppgifter som behövs för att förhandsbesked *skall* kunna lämnas.

En ansökan om förhandsbesked *ska* vara skriftlig.

I ansökan *ska* sökanden lämna de uppgifter som behövs för att förhandsbesked *ska* kunna lämnas. *De av sökanden angivna förutsättningarna får läggas till grund för prövning av ansökan om de är sannolika och rimliga.*

#### 9 §<sup>4</sup>

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 *eller* 4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 *a-f* och 5 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2011:1254.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 g–h och 2–4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatte- eller avgiftsredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

*En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 6 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.*

#### 10 §<sup>5</sup>

En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av det andra året efter det år beskattningsåret löpte ut eller före utgången av året efter taxeringsåret.

En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 a–f och 5 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisnings-

En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 g–h och 2–4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom sex år från utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:1254.

perioden har gått ut eller, om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den *skattepliktiga* händelsen har inträffat.

gått ut eller, om skatte- eller *avgiftsredovisningen* inte avser redovisningsperioder, den *skatte- eller avgiftspliktiga* händelsen har inträffat, *eller efter den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen i aktuellt land inträtt eller skulle ha inträtt om det funnits skyldighet att betala tull.*

*En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 6 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.*

För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

*Om Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, ska avgiften betalas tillbaka.*

17 §<sup>6</sup>

För ett förhandsbesked får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

21 §<sup>7</sup>

Om en fråga i ett mål vid en allmän förvaltningsdomstol har samband med en fråga om förhandsbesked som är anhängig i Skatterättsnämnden eller Högsta förvaltningsdomstolen, får dom-

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2010:1452.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2010:1452.



stolen förordna att målet helt eller delvis ska vila till dess att förhandsbeskedet vunnit laga kraft.

*Efter att målet vilandeförklarats föreligger inte hinder mot att pröva frågan om förhandsbesked även om målet och ansökan gäller samma fråga.*

#### 23 §

Beslut om avvisande av ansökan enligt 12 §, avgift enligt 17 §, kostnad enligt 18 § eller vilandeförklaring enligt 21 § får inte överklagas.

Beslut om avvisande av ansökan enligt 12 §, kostnad enligt 18 § eller vilandeförklaring enligt 21 § får inte överklagas.

---

Denna lag träder ikraft den 1 juli 2015. Äldre bestämmelser ska tillämpas på ansökningar som inkommit innan ikraftträdandet.

## 1.2 Förslag till lag om ändring i Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Härigenom föreskrivs att 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska ha följande lydelse

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 27 kap.

#### 1 §

Sekretess gäller i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

Sekretess gäller vidare

1. i verksamhet som avser förändring av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen,

2. 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, och

3. hos Försäkringskassan för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatteverket har lämnat i ett ärende om särskild sjukförsäkringsavgift.

Sekretess gäller vidare

1. i verksamhet som avser förändring av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen, och

2. hos Försäkringskassan för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatteverket har lämnat i ett ärende om särskild sjukförsäkringsavgift.

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, skattetillägg och förseningsavgift samt expeditonsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.

Första och andra styckena gäller inte om annat följer av 3, 4 eller 6 §.

För uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år. För uppgift om avgift enligt lagen om avgift till registrerat trossamfund gäller dock sekretessen i högst sjuttio år.

---

Denna lag träder ikraft den 1 juli 2015. Äldre bestämmelser ska tillämpas på uppgifter hos kommun eller landsting som inkommit dit innan ikraftträdandet.

### 1.3 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2007:785) med instruktion för Skatterättsnämnden.

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (2007:785) med instruktion för Skatterättsnämnden

*dels* att 1, 3, 4 och 5 §§ ska ha följande lydelse,

*dels* att det ska införas två nya paragrafer 5 a och 5 b §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### Uppgifter

##### 1 §

I lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor finns bestämmelser om Skatterättsnämndens sammansättning och uppgifter, beslutförhet, förordnande av ordförande och vice ordförande, val av ledamöter *samt organisation i övrigt.*

I lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor finns bestämmelser om Skatterättsnämndens sammansättning och uppgifter, beslutförhet, förordnande av ordförande och vice ordförande och val av ledamöter.

#### Organisation

##### 3 §<sup>8</sup>

*Skatterättsnämnden sammanträder på två avdelningar, en för direkt skatt och en för indirekt skatt.*

Av 9 § förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket framgår att det inom Skatteverket finns ett gemensamt kansli för Skatterättsnämnden och Forskarskattenämnden.

---

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2010:747.

## Ärendenas handläggning

## 4 §

Ärenden om förhandsbesked avgörs efter beredning och föredragning av personal vid kansliet.

*Sakkunniga får kallas att närvara vid överläggningen men får inte delta i nämndens beslut. Detsamma gäller ersättare, även om ingen av ledamöterna har förhinder.*

*Sakkunniga får kallas att närvara vid överläggningen men får inte delta i nämndens beslut. Detsamma gäller ersättare, även om ingen av ledamöterna har förhinder, om det finns behov av det.*

## Avgifter

## 5 §

Avgift enligt 17 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ska bestämmas till högst 20 000 kronor och lägst 1 000 kronor. Om det finns särskilda skäl, får avgiften bestämmas till ett lägre belopp än 1 000 kronor.

*Avgiften får tas ut genom postförskott på den försändelse genom vilken förhandsbeskedet sänds till sökanden.*

*För en ansökan om förhandsbesked tas ut en grundavgift och en tilläggsavgift. Grundavgiften utgör 1 000 kr. Tilläggsavgiften utgör*

*1. 5 000 kronor för fysiska personer,*

*2. 10 000 kronor för a) fysiska personer om frågan avser näringsverksamhet, och b) små företag,*

*3. 30 000 kronor för juridiska personer som inte är små företag, eller*

*4. 50 000 kronor om ärendet är särskilt utredningskrävande eller avser större belopp.*

*Om det finns särskilda skäl, får tilläggsavgiften bestämmas till ett lägre belopp.*

*Med små företag avses fristående företag och företag som tillsammans med partnerföretag eller anknutna företag, som vid tiden för ansökan,*

1. har färre än 50 anställda,  
och

2. antingen har en omsättning  
eller en balansomslutning som  
motsvarar högst 10 miljoner euro  
per år.

5 a §

Om ansökan om förhandsbesked avvisas tas endast grundavgiften ut.

Handläggningen av ärendet påbörjas först när grundavgiften är betald. Om grundavgiften inte betalas inom 30 dagar från anmodan ska ansökan om förhandsbesked avskrivas från vidare handläggning varvid grundavgiften förfaller.

Tilläggsavgift ska betalas tillbaka om förhandsbeskedet undanröjs av Högsta förvaltningsdomstolen.

5 b §

Beslut om avgift får inte överklagas.

---

Denna förordning träder ikraft den 1 juli 2015. Äldre bestämmelser om avgifter ska tillämpas på ansökningar som inkommit innan ikraftträdandet.

## 2 Inledning

Förhandsbesked i skattefrågor syftar dels till att en skattskyldig ska kunna få ett besked om hur en framtida transaktion kommer att beskattas, dels till att det ska kunna komma fram prejudikat på skatteområdet. Genom förhandsbeskedsinstitutet kan den enskilde snabbare få besked om sin beskattningssituation än genom att gå den ordinarie domstolsvägen. Avsikten med institutet är också att påskynda prejudikatbildningen. En skattskyldig och allmänna ombudet hos Skatteverket kan ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Den skattskyldige kan också i vissa fall ansöka om ett särskilt prissättningsbesked hos Skatteverket. Utöver förhandsbeskedsinstitutet och prissättningsbeskeden kan en skattskyldig vända sig till Skatteverket för att få svar på frågor om beskattning. Inom ramen för myndighetens serviceskyldighet, vilken följer av 4 § förvaltningslagen (1986:223), svarar Skatteverket på frågor i enskilda fall. Skatteverket har flera olika metoder för att besvara frågor från skattskyldiga. Den vanligaste är genom den s.k. Skatteupplysningen där svar ges på mer vardagliga frågor. Skriftliga förfrågningar besvaras i allmänhet av det lokala skattekontoret. En särskild form av samverkan för att besvara frågor är den s.k. Dialogen där större företag kan ställa frågor. De svar som Skatteverket ger är dock inte rättsligt bindande, men har i praktiken en betydande rättsverkan eftersom Skatteverket ansvarar för att svaren är korrekta. Skatteverket tar även ställning i rättsliga frågor genom generella ställningstaganden som verket publicerar på sin hemsida.

## 2.1 Uppdraget

Utredningen ska enligt direktiven (2013:80) utvärdera förhandsbeskedsinstitutet och med utgångspunkt i att stärka rättssäkerheten ytterligare för enskilda föreslå förbättringar av förhandsbeskedsinstitutet. Det kan t.ex. tänkas att fler skatter eller avgifter bör omfattas av lagens tillämpningsområde. Möjligheterna att förtydliga och eventuellt utvidga förutsättningarna för att lämna förhandsbesked ska också undersökas.

Vidare finns enligt direktiven risk för att förhandsbeskedsförfarandet utnyttjas för s.k. aggressiv skatteplanering, vilket inte är önskvärt. Risken för detta måste därför analyseras och beaktas vid reformarbetet.

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.

Ett av syftena med förhandsbeskedsinstitutet är 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. Utredningen ska därför analysera om det finns behov av en kompletterande form av bindande besked i förväg i enskilda fall på skatteområdet.

Utredningen ska vidare föreslå en reglering som hindrar att samma fråga kan komma att prövas i olika domstolsinstanser, såsom var fallet i RÅ 2009 ref. 92. Enligt utredningens mening bör även allmänna ombudets hos Skatteverket roll i förhandsbeskedsprocessen diskuteras, liksom om det finns möjlighet att utvidga



allmänna ombudets befogenheter för att få fram fler ansökningar om förhandsbesked.

## 2.2 Tidigare utredningar

Förhandsbesked har kunnat meddelas ända sedan 1911, men då enbart avseende stämpelskatt. Den första egentliga utredningen avseende det som har utvecklats till dagens förhandsbeskedsinstitut är Betänkande med förslag om inrättande av en riksskattenämnd m.m. (SOU 1949:62). I betänkandet uttalades bl.a. att det skärpta skattetrycket och den invecklade skattelagstiftningen medförde ett berättigat krav från skattskyldiga att i förväg få besked om beskattningen av vissa ekonomiska transaktioner.

Efter förhandsbeskedsinstitutets införande 1951 (prop. 1951:64) förändrades och utvidgades institutet, bl.a. genom tillkomsten av möjligheten att ansöka om förhandsbesked avseende den allmänna varuskatten, föregångaren till mervärdesskatten (prop. 1959:162). Förhandsbeskedsinstitutet har därefter varit föremål för flera utredningar.

Först ut bland reformförslagen var Skatteförenklingskommittén. Kommitténs uppdrag gällande förhandsbeskeden var att se över förhandsbeskedsinstitutet utifrån ett behov av att stärka och påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet. Kommittén lämnade sina förslag genom ett delbetänkande, Tolkningsbesked i skattefrågor (Ds Fi 1987:1), och slutbetänkandet Ny taxeringslag – reformerad skatteprocess (SOU 1988:21).

I delbetänkandet föreslogs Riksskatteverket få rätt att ansöka om tolkningsbesked. Någon formell motpart skulle inte finnas i förfarandet. Ansökan, som skulle prövas i första instans av nuvarande Skatterättsnämnden och därefter underställas Regeringsrätten, skulle antingen bygga på omständigheterna i ett konkret fall eller utgå från antagna förutsättningar. Ett flertal remissinstanser var negativa till förslaget, framförallt på konstitutionell grund, och det ledde inte till några lagstiftningsåtgärder.

I slutbetänkandet avhandlades huvudsakligen organisatoriska frågor, bl.a. förslaget att funktionen att meddela förhandsbesked skulle brytas ut från Riksskatteverket och i stället läggas i en fristående nämnd.

Skatteförenklingskommitténs förslag behandlades i prop. 1990/91:89. Härigenom tillskapades Skatterättsnämnden för att hantera förhandsbeskedsansökningar. Syftet var att kunna bereda Riksskatteverket partsställning för att stärka förhandsbeskedsinstitutets prejudikatbildande funktion men också för att försöka få ner handläggningstiderna som normalt uppgick till sju – åtta månader.<sup>1</sup> Det konstaterades även att antalet meddelade förhandsbesked uppgick till ungefär 200 per år och att det inte var någon bra idé att låta Skatteverket meddela förhandsbesked som första instans. I propositionen uttalades även att det vore önskvärt om nämndens möjligheter att fatta beslut i mindre sammansättning utnyttjades, bl.a. för att det inte kunde anses främja snabbhet och effektivitet att ständigt arbeta med ett stort antal ledamöter.

1995 års Skatteflyktskommitté utredde i sitt delbetänkande Översyn av skatteflyktslagen och reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44) möjligheterna att effektivisera prejudikatbildningen. Kommittén uttalade bl.a. att det varken är möjligt eller lämpligt att utforma skattelagstiftningen så att alla olika tänkbara situationer förutses och samtliga oklarheter undanröjs. Prejudikatbildningen inom skatterätten utgör därför ett mycket betydelsefullt komplement till lagstiftningen. I ovissa skattefrågor är snabba klarlägganden till gagn för rättslivet i allmänhet och för den enskildes rättssäkerhet i synnerhet. Prejudikaten från Regeringsrätten ökar effektiviteten i rättstillämpningen och avlastar skattemyndigheter och domstolar. Kommittén studerade fyra olika metoder att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet, nämligen förbättrad förtursbehandling, överlämnande av fråga från länsrätt till Regeringsrätten, språngrevision och Skatteförenklingskommitténs förslag om tolkningsbesked i skattefrågor.

Skatteflyktskommitténs förslag behandlades i prop. 1997/98:65. I propositionen uttalades (s.22 f.) bl.a. att behovet av en snabbare prejudikatbildning gör sig gällande över hela skatteområdet. Den prejudikatbildning som sker genom att en fråga förs upp till Regeringsrätten domstolsvägen är långsam. Den långsamma rättsbildningen medför olikformig taxering och många överklaganden till domstol. Liksom Skatteflyktskommittén ansåg regeringen att en reform av förhandsbeskedsinstitutet var den bästa vägen för att

---

<sup>1</sup> Prop. 1990/91:89 s. 30.

uppnå det önskade resultatet och då främst genom att det allmänna gavs möjlighet att ansöka om förhandsbesked. För att inte hamna i konflikt med regeringsformen eller annan lagstiftning fick reglerna om ett utvidgat förhandsbeskedsinstitut på väsentliga punkter utformas på ett annat sätt än vad Skatteförenklingskommittén föreslog i sitt betänkande. Det allmännas ansökan begränsades till att avse en konkret frågeställning som grundar sig på redan genomförda handlingar eller åtgärder med avseende på en bestämd skattskyldig. Lämnade förhandsbesked blev inte direkt bindande, om inte den skattskyldige valde att åberopa beskedet. Ett av Regeringsrätten lämnat förhandsbesked som inte åberopades av den skattskyldige fick gentemot denne och övriga skattskyldiga samma betydelse som andra domar och beslut meddelade av Regeringsrätten och kom därför inte att skilja sig från gängse prejudikatbildning.

Förutom att det allmänna gavs möjlighet att ansöka om förhandsbesked medförde reformen även att kravet på synnerlig vikt för sökanden slopades. Dessutom utmönstrades möjligheten att ansöka om förhandsbesked avseende ett antal lagrum, såsom fordonsskatt och vissa prisregleringsavgifter, bl.a. till följd av att möjligheten aldrig använts.



## 3 Gällande rätt

### 3.1 Förhandsbeskedsinstitutet

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 stämpelskatteärenden. År 1951 infördes möjligheten att få förhandsbesked i taxeringsfrågor. Samma år tillkom Riksskattenämnden, som skulle verka för att skattelagarna tillämpades likformigt i hela landet. En av nämndens många uppgifter var att meddela förhandsbesked. Ursprungligen begränsades rätten att lämna förhandsbesked till vissa skatter av inkomstskattekaraktär samt förmögenhetsskatt och frågor som avsåg taxering av fastighet. Möjligheten att få bindande förhandsbesked utvidgades sedermera till att omfatta bl.a. punktskatter. Kontrollstyrelsen, som var central beskattningsmyndighet för de flesta punktskatter, fick 1959 möjlighet att meddela förhandsbesked beträffande sådana skatter.

År 1960 blev Riksskattenämnden också centralt organ för den allmänna varuskatten, som infördes detta år. Även för denna skatt skapades, på grund av de goda erfarenheter man fått, en befogenhet för nämnden att meddela förhandsbesked. Den allmänna varuskatten ersattes sedermera av mervärdesskatten.

Förhandsbesked kunde fram till november 1997 även lämnas av Skatteverket eller dåvarande skattemyndigheterna i frågor med anknytning till skyldigheten att betala socialavgifter. Detta särskilda förhandsbeskedsinstitut fanns reglerat i den numera upphävda lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter. Denna möjlighet att meddela förhandsbesked ansågs med anledning av genomförda reformer på avgiftsområdet ha förlorat i betydelse och

upphörde därför vid införandet av skattebetalningslagen (1997:483).<sup>1</sup>

Förhandsbesked kunde i början bara sökas av den skattskyldige om det var av synnerlig vikt för den skattskyldige. År 1960 infördes en möjlighet att också lämna förhandsbesked om det var av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Det var dock fortfarande bara den skattskyldige som kunde ansöka.

#### *Riksskatteverket 1971*

År 1971 bildades Riksskatteverket genom en sammanslagning av ett antal myndigheter med uppgifter inom beskattningens område. Bland de sammanslagna myndigheterna fanns Riksskattenämnden och Kontrollstyrelsen. Inför sammanslagningen diskuterades om befogenheten att meddela förhandsbesked skulle läggas på Riksskatteverket eller brytas ut och läggas på en ny myndighet som var särskilt inrättad för ändamålet. Anledningen till diskussionen var att det nya Riksskatteverket skulle få åtskilliga fiskala uppgifter, medan funktionen att lämna förhandsbesked närmast var av judiciellt slag. Lösningen blev dock att uppgiften lades på Riksskatteverket, som fortsättningsvis skulle lämna förhandsbesked genom en för ändamålet särskilt inrättad nämnd, Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, i dagligt tal rättsnämnden.

#### *Skatterättsnämnden 1991*

Skatterättsnämnden tillkom år 1991 genom en utbrytning av rättsnämnden. Man ansåg det angeläget att Riksskatteverket fick en mer aktiv roll när det gällde att styra rättsutvecklingen på skatteområdet. Detta kunde man uppnå genom att verket fick motpartsställning i förhandsbeskedsärendena. Det var då mindre lämpligt att verket genom rättsnämnden också var beslutande i ärendena.

Riksskatteverket fick 1998 möjlighet att ansöka om förhandsbesked beträffande en enskilds beskattning som varit föremål för prövning vid taxeringen. Förutsättningarna var att beslutet gått den

---

<sup>1</sup> Prop. 1997/98:65 s. 19. Skattebetalningslagen har upphävts fr.o.m. den 1 januari 2012 i samband med införandet av Skatteförfarandelagen (2011:1244).

skattskyldige emot och att det var av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att ett förhandsbesked lämnades. Avsikten var att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet. Ett tidigare förslag om att verket skulle få möjlighet att ansöka om tolkningsbesked hos nämnden, dvs. att i ett teoretiskt fall kunna få fastslaget hur en skattebestämmelse skulle tillämpas, hade avvisats eftersom det ansågs ligga för nära en rent lagstiftande befogenhet, något som inte kunde överlämnas till en förvaltningsmyndighet. Riksskatteverkets möjlighet att ansöka om förhandsbesked togs över av det allmänna ombudet år 2004 i samband med att skatteförvaltningen slogs samman till en enda myndighet, Skatteverket.

### 3.2 Lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Sedan den 1 juli 1998 gäller lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, FHBL. Reglerna om förhandsbesked var tidigare utspridda i ett antal lagar, som delvis innehöll olika förutsättningar för att ett förhandsbesked skulle få lämnas. För att göra reglerna enhetliga samlades samtliga regler om förhandsbesked i en enda ny lag.<sup>2</sup>

Enligt 1 § FHBL är det i dag möjligt att ansöka om förhandsbesked ifråga om följande skatter och avgifter;

1. skatt eller avgift som avses i
  - a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetskatt,
  - b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 i den lagen,
  - c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
  - d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
  - e) inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och
  - f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,

---

<sup>2</sup> Prop. 1997/98:65 s. 32.

2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL,
3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), och
4. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Förhandsbesked lämnas efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket, AO. 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.

Om ansökan görs av AO får förhandsbesked lämnas 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 uppmana 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 lämpligt ange hur den fråga som förhandsbeskedet avser ska bedömas. Ett förhandsbesked ges alltid på de förutsättningar som framgår av handlingarna. 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 presenterat 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.

Allmän förvaltningsdomstol får vilandeförklara ett mål, om en fråga i målet har samband med en fråga som samtidigt är föremål för förhandsbeskedsprövning. Detta för att undvika att samma fråga prövas i två olika instanser samtidigt. Om domstolen inte



vilandeförklarar ett mål där det samtidigt finns en ansökan om förhandsbesked måste Skatterättsnämnden avvisa ansökan.

För att meddela ett förhandsbesked tar Skatterättsnämnden ut en avgift som uppgår till mellan 1 000 kronor och 20 000 kronor. Några närmre anvisningar för var i detta intervall avgiften ska hamna i det enskilda fallet finns inte men utgångspunkten är att maxbeloppet är reserverat för mer komplicerade ansökningar från större företag. Om en ansökan avvisas eller återkallas utgår ingen avgift. Om ett förhandsbesked undanröjs av Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, återbetalas erlagd avgift.

Såväl den skattskyldige som Skatteverket kan överklaga ett förhandsbesked. Om det är AO som har ansökt om förhandsbesked kan AO eller den skattskyldige överklaga det.

Förhandsbesked överklagas till HFD, utan krav på prövningstillstånd. Ett beslut om hur stor avgift en skattskyldig ska betala för ett förhandsbesked kan inte överklagas. Det går inte heller att överklaga ett beslut från Skatterättsnämnden om att avvisa en ansökan.

### 3.3 Arbetet i Skatterättsnämnden och dess kansli

Bestämmelser om Skatterättsnämndens sammansättning och beslutsförhet finns i 2 och 3 §§ FHBL. Ytterligare bestämmelser om nämndens organisation och arbetssätt finns i förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket och förordningen (2007:785) med instruktion för Skatterättsnämnden.

Skatterättsnämnden består av högst fjorton ledamöter och högst tio ersättare. Ledamöter och ersättare förordnas av regeringen för högst fyra år i taget. Nämnden är indelad i två avdelningar, en för direkt skatt och en för indirekt skatt. Regeringen bestämmer hur ledamöter och ersättare ska fördelas på respektive avdelning och utser en ordförande och en vice ordförande på varje avdelning. Fördelningen för närvarande är utöver ordföranden och vice ordföranden fem ledamöter och fem ersättare i nämndens avdelning för direkt skatt och fem ledamöter och fyra ersättare i nämndens avdelning för indirekt skatt. Avdelningen för direkt skatt sammanträder normalt tolv till tretton gånger per år. Avdelningen för indirekt skatt sammanträder normalt sex gånger per år.

Enligt FHBL:s beslutsföreskrifter gäller bl.a. att fler än ordföranden och sex andra ledamöter inte får delta i Skatterättsnämndens beslut. Några krav uppställs inte i lagtext om vilken kompetens ledamöterna eller ersättarna ska ha eller varifrån ledamöterna ska rekryteras. Ledamöterna (exklusive ordföranden och vice ordföranden) och ersättarna hämtas för närvarande från akademiska institutioner (tre), departement (två), domstolsväsendet (fem), myndigheter (fyra), näringslivet (fyra) samt Sveriges Kommuner och Landsting (en). Uppdraget som ordförande i avdelningen för direkt skatt motsvarar en heltidstjänst i nämnden. Ordföranden i avdelningen för indirekt skatt är också vice ordförande i avdelningen för direkt skatt och kanslichef för nämndens kansli. Vice ordförande i avdelningen för indirekt skatt har sin anställning som hovrättsråd.

Till Skatterättsnämndens förfogande finns ett kansli som utöver kanslichefen för närvarande består av nio föredragande. Samtliga är domstolsjurister eller jurister med skattebakgrund. På kansliet finns också två assistenter. Uppdraget som ordförande i Skatterättsnämndens avdelning för direkt skatt motsvarar en heltidstjänst.

En ansökan om förhandsbesked ska vara skriftlig. När en ansökan kommer in lottas den på en föredragande och en andre handläggare (medhandläggare) som föredraganden löpande bereder ärendet i samråd med. Föredraganden gör en preliminär bedömning av att alla de fakta finns redovisade som krävs för att avgöra rättsfrågan. Normalt gör föredraganden en informell skriftlig sammanfattning som beroende på ansökans innehåll m.m. kan utmynna i ett förslag, som underställs ordföranden och kanslichefen om att antingen remittera ansökan, eventuellt efter vissa kompletteringar, till motparten eller att föredra ärendet i nämnden direkt som en handlägningsfråga. Nämnden beslutar därefter om ansökan ska avvisas eller bli föremål för remissförfarande.

Sedan skriftväxlingen avslutats bereds ärendet av föredraganden och föredras i nämnden, som fattar beslut. Den slutliga utformningen av besluten görs av ordföranden i nära samarbete med föredraganden och medhandläggaren efter sammanträdet. Någon särskild frist inom vilken beslutet efter föredragningen ska vara expedierat finns inte. Det förekommer att ärenden bordläggs såväl vid

sammanträdet i nämnden som därefter för att beredas ytterligare exempelvis genom inhämtande av ytterligare faktaunderlag.

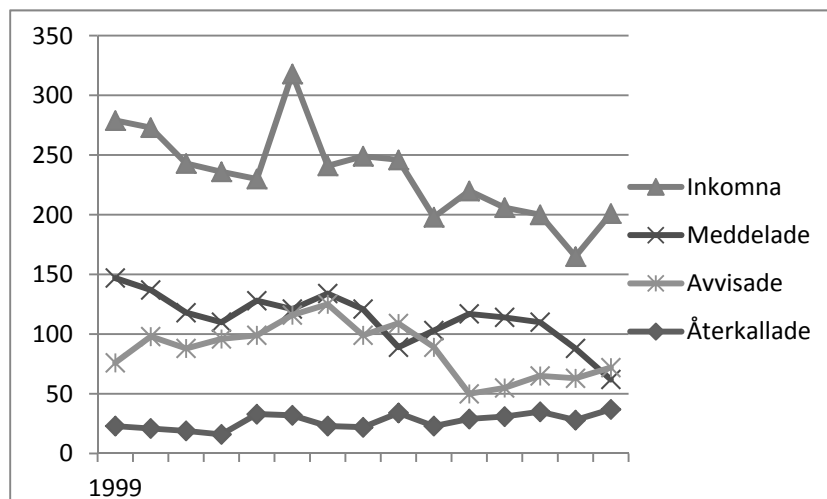
### *Ärendeutvecklingen*

Utredningen har studerat ärendeutvecklingen i Skatterättsnämnden under perioden 1999 till 2013. Totalt har det under denna tid inkommit 3 505 ansökningar om förhandsbesked till Skatterättsnämnden. Antalet inkomna ärenden har under perioden minskat från ungefär 275 per år till ungefär 200 per år. En liten del av minskningen på senare år kan hänföras till att allmänna ombudet i det närmaste upphört att söka förhandsbesked fr.o.m. 2010. Antalet ansökningar varierar dock under åren beroende bl.a. på vilka ändringar i lagstiftningen som gjorts.

Andelen avvisade ansökningar har varit i stort sett konstant under perioden, med i snitt 37 procent av ärendena som avslutas genom ett avvisningsbeslut. Däremot har återkallelserna ökat stadigt, både relativt sett och i absoluta tal. Att ansökningar avvisas av Skatterättsnämnden beror till helt övervägande del på att utredningen är otillräcklig i något avseende. Andra skäl för att avvisa en ansökan är att det inte är fråga om en tillräckligt konkret sakfråga eller att saken inte kan anses vara av vikt för sökanden.

Enligt uppgift till utredningen tar det i genomsnitt sex till tio månader från ansökan till dess att Skatterättsnämnden meddelar ett förhandsbesked. Denna genomsnittstid dras dock upp av att ett fåtal ärenden drar ut mycket på tiden och i normalfallet meddelas förhandsbeskeden på klart under sex månader. Handläggningstiden i HFD är ungefär densamma, med i snitt ungefär sex till åtta månader till avgörande under 2013.

Diagram 3.1 Ärenden i Skatterättsnämnden 1999–2013



Avseende praxis från Högsta förvaltningsdomstolen så har HFD under femårsperioden 2009–2013 meddelat totalt 237 avgöranden avseende förhandsbesked. HFD:s avvisningar är inte lika enkla att bryta ut på ett tydligt sätt som avvisningarna i Skatterättsnämnden eftersom det ibland t.ex. är fråga om delfrågor som avvisas (vilket även förekommer i Skatterättsnämnden) eller att ett svar undanröjs som en följdändring. Av de 237 avgörandena är 30 stycken, eller 13 procent, sådana där HFD i huvudsak har undanröjt Skatterättsnämndens förhandsbesked. Någon ökning eller minskning över tid under de studerade åren kan inte urskiljas. I ungefär lika många mål, 37 stycken, har Skatterättsnämndens förhandsbesked huvudsakligen ändrats av HFD.

Avvisningarna i HFD beror i ungefär hälften av fallen på att HFD ansett att utredningen varit otillräcklig. Andra vanliga avvisningsgrunder är att det förts in nya omständigheter i HFD och att det finns brister i de rättsliga förutsättningarna för den ställda frågan.

### 3.4 Lagen (2009:1289) om prissättning vid internationella transaktioner

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). Såväl inhemska näringsidkare som utländska näringsidkare med fast driftställe i Sverige omfattas av lagen och kan ansöka om prissättningsbesked. Handelsbolag och andra delägarbeskattade juridiska personer omfattas av lagen om någon av delägarna är eller kan förväntas bli skattskyldig i Sverige.

Ett prissättningsbesked kan 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 om 150 000 kronor tas ut för prövning av en ny ansökan om prissättningsbesked. Enligt förarbetena (prop. 2009/10:17 s. 97 f.) ska avgiften vara satt så högt att den avskräcker från att ansöka i ärenden där ett besked inte är motiverat. Samtidigt avser ansökningarna normalt mycket omfattande och komplexa transaktioner och kräver därmed en omfattande arbetsinsats. Avgiften tas ut som en ansökningsavgift i samband med ingivandet av ansökan om prissättningsbesked. Om en ansökan avslås eller avvisas eller

om prissättningsbeskedet efter viss tid återkallas eller ändras kan det i vissa fall anses oskäligt att ansökningsavgiften ska kvarstå eller att avgiften ska kvarstå med fullt belopp. Skatteverket kan därför befria näringsidkaren från avgift helt eller till viss del om det föreligger särskilda skäl för detta. Näringsidkaren är inte berättigad till någon ersättning av allmänna medel för de kostnader som denne har haft i anledning av ett ärende om prissättningsbesked.

### 3.5 Skatteverkets arbete med att besvara frågor

Utöver förhandsbeskedsinstitutet och prissättningsbeskeden kan en skattskyldig vända sig till Skatteverket för att få svar på frågor om beskattning. Inom ramen för myndighetens serviceskyldighet, vilken följer av 4 § förvaltningslagen (1986:223), svarar Skatteverket på frågor i enskilda fall. Skatteverket har olika metoder för att svara på frågor beroende på bl.a. vem som ställer frågan och den ställda frågans karaktär. Gemensamt för de olika typer av svar som Skatteverket lämnar är att de inte är rättsligt bindande i formell mening. Felaktiga svar från Skatteverket kan dock leda till skadeståndsskyldighet och Skatteverket har som generell policy att verket står för sina svar.

Grovt kan Skatteverkets frågebesvarande verksamheter delas in i tre huvudkategorier som delvis överlappar och går in i varandra. Först är det skatteupplysningen som hanterar alla typer av frågor, mestadels av enklare karaktär och där svar levereras snabbt och i normalfallet per telefon eller genom e-post. Skattekontoren hanterar skriftliga frågor, vilka normalt är något mer omfattande, som ställts till kontoren. Slutligen finns det, framförallt inom Storföretagsregionen, en särskild funktion för att ställa frågor som kallas Dialogen. Inom ramen för Dialogen hanterar Storföretagsregionen normalt cirka hundra frågor per år.

Några mer exakta avgränsningar mellan de olika sätten att besvara frågor finns inte, utan skattekontoren avlastar regelmässigt skatteupplysningen och Storföretagsregionen besvarar inte alla frågor inom ramen för Dialogen. Det kan vara fråga om oklara rättsfrågor men även vissa bevis- och värderingsfrågor som besvaras. Vad som kan anses tillräckligt oklart får avgöras från fall till fall. I samtliga fall har den handläggare som har att hantera en specifik fråga

möjlighet att förmedla frågeställningen vidare inom organisationen, slutligen till Skatteverkets rättsavdelning för att få stöd och kunna ge Skatteverkets syn på frågan. Avseende dialogsvaren så är ungefär en tredjedel av dessa utformade i samråd med rättsavdelningen. Gemensamt för Skatteverkets verksamhet med att besvara frågor är att denna verksamhet, som alltså har sin grund i serviceskyldigheten, till skillnad från förhandsbesked och prissättningsbesked är avgiftsfri.

Skatteverket tar också ställning i rättsliga frågor genom generella ställningstaganden som verket publicerar på sin hemsida. Ställningstagandena har sitt ursprung i frågor som framförts till Skatteverket eller från Skatteverkets egen verksamhet.

Den frågebesvarande verksamhet Skatteverket bedriver är således av betydande omfattning. De svar som Skatteverket ger är inte rättsligt bindande, men har i praktiken en betydande rättsverkan eftersom Skatteverket ansvarar för sina svar.

### **3.6 Gränsöverskridande förhandsbesked avseende mervärdesskatt**

Inom ramen för EU VAT Forum deltar Sverige tillsammans med ett antal andra EU-länder i ett pilotprojekt, som pågår fram till december 2014, för att meddela förhandsbesked avseende mervärdesskatt vid gränsöverskridande transaktioner. En skattskyldig kan ansöka om ett sådant förhandsbesked i den medlemsstat där denne är registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt. Förfarandet liknar delvis förfarandet vid meddelande av prissättningsbesked då beskeden meddelas efter överenskommelse mellan de berörda ländernas skattemyndigheter. I övrigt liknar beskeden mest skriftliga svar från Skatteverket då det inte är något författningsreglerat förfarande och beskeden inte är bindande för de nationella myndigheterna eller domstolarna.





## 4 Internationella förhållanden

### 4.1 Danmark

I Danmark finns en motsvarighet till de svenska förhandsbeskeden i vad som benämns bindande svar. Ansökan om bindande svar ställs till Skatteverkets danska motsvarighet, SKAT. Reglerna finns i 21 – 25 §§ skatteförvaltningsloven, SFL, och innebär i korthet följande.

Bindande svar kan lämnas avseende de flesta skatter och avgifter, med undantag för tull. Endast konkreta frågor gällande verkliga skattskyldiga kan prövas. En fråga ska normalt kunna besvaras med ett ja eller ett nej, vilket som huvudregel innebär att bevisfrågor inte prövas. Det finns dock inget formellt hinder mot att pröva bevisfrågor om de är tillräckligt väl utredda, vilket också förekommer i praktiken. En fråga där förutsättningarna inte kunnat bli tillräckligt klarlagda avvisas. I vissa fall kan dock frågan, efter att ha avvisats i det specifika fallet, besvaras med ett vägledande besked. Principiella avgöranden har prejudikatvärde.

Bindande svar kan lämnas både avseende påtänkta transaktioner och redan genomförda transaktioner. Bindande svar kan inte lämnas för förfaranden som normalt är föremål för dispensansökan eller dylikt. Exempel härpå är att det i Danmark efter ansökan är möjligt att meddela undantag från mervärdesskatteplikt för välgörenhets arrangemang, ansökningsförandet är då att jämställa med möjligheten att ansöka om ett bindande svar.

Det bindande svaret är normalt bindande i fem år, möjlighet till kortare och längre tid finns (vid värdering av fordon är tiden högst tre månader). Det bindande svaret upphör att gälla om lagstiftningen eller praxis (efter ett skäligt rådrom, normalt sex månader) ändras på berört område. Svaret är endast bindande inom de av sökanden angivna förutsättningarna. Svaret är endast bindande avseende den som sökt. Det finns dock undantag i ”massärenden”,

t.ex. har spelbolag baserade på Malta eller i Gibraltar fått bindande svar avseende beskattningen av kunders vinster.

Processen är delvis ett tvåpartsförfarande eftersom Skatteministeriet kan inträda som motpart till den skattskyldige, dock med vissa begränsningar i möjligheterna att överklaga till nackdel för den enskilde. Huvudregeln är dock att det inte är något kontradiktoriskt förfarande. Bindande svar är avgiftsbelagda och kostar 400 DKK per ansökan. Avgiften ska betalas i förskott. Överklagan till Landsskatteretten kostar 800 DKK.

Ansökningar om förhandsbesked behandlas antingen av SKAT eller av Skatterådet. Skatterådet, som i princip motsvarar Skatterättsnämnden, är en självständig avdelning inom SKAT. Skatterådets ledamöter tillsätts av Folketinget och regeringen och hälften av dem ska representera olika parter såsom kommuner, industrin, lantbruket, löntagare etc. Att avge bindande svar är normalt Skatterådets huvuduppgift men rådet har även vissa andra funktioner såsom att i vissa fall pröva ansökningar om att tillämpa extraordinära rättsmedel såsom resning etc. Skatterådet fastställer även vissa schablonbelopp såsom avdrag för arbetspendlingsresor.

Kompetensfördelningen mellan SKAT och Skatterådet är reglerad på så vis att Skatterådet prövar ansökningar som rör bl.a. principiellt viktiga frågor och frågor som rör stora ekonomiska värden. Under 2012 prövade SKAT 4 340 ansökningar om bindande svar. Detta utgör 94 procent av alla ansökningar, resterande del prövades av Skatterådet. Bindande svar från SKAT meddelas normalt inom tre månader. 2012 avgjorde Skatterådet 291 ärenden om bindande svar (snitt 2008–2012: 348 per år). Av dessa 291 bindande svar överklagades nio till Landsskatteretten. Handläggningstiden uppgick i snitt till sex månader.<sup>1</sup> Bindande svar som meddelats av SKAT överklagas först till Skatteankeneavn, som är en regional överprövningsenhet, och därefter till Landskatteretten. Beslut från Skatterådet överklagas direkt till Landsskatteretten.

Landsskatteretten är ingen domstol utan hela processen utgör ett administrativt förfarande. Landskatterettens avgöranden kan dock överklagas till domstol, vilket i praktiken inte sker särskilt ofta – cirka 300 mål per år.<sup>2</sup> Bindande svar särredovisas inte i denna

---

<sup>1</sup> Skatterådets Årsrapport 2012 s. 87 f.

<sup>2</sup> Landsskatteretten Årsrapport 2012 s. 44.

statistik. Landskatteretten är således i princip sista instans i de flesta ärenden avseende skatt i Danmark och avgör knappt 4 000 ärenden per år.<sup>3</sup> Avvisning av ansökan om bindande svar kan inte överklagas administrativt utan bara till domstol, jfr 24 § tredje stycket och 48 § SFL.

Det finns särregleringar för bindande svar avseende avgifter och tull i vissa fall, bindande tariferingsopplysningar (BTO) och bindande oprindelseopplysningar (BOO).

Det är även möjligt att med hänvisning till bestämmelserna om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse ansöka om ett bilateralt prissättningsbesked med stater som Danmark har skatteavtal med. Hitills har det dock bara varit möjligt att få ett prissättningsbesked på enskilda transaktioner, t.ex. vid överlåtelse av tillgångar. Skatteförfarandelagen ger skatteförvaltningen en teoretisk möjlighet att utfärda unilaterala förhandsbesked i prissättningsfrågor.<sup>4</sup>

Det danska systemet och det svenska uppvisar vissa likheter men frågan är dock om inte skillnaderna är större än likheterna. I det danska systemet uppnås resultat som är tilltalande även utifrån svenska förhållanden, såsom att det i praktiken är möjligt att få bindande svar på vissa bevisfrågor och att det under vissa förhållanden är möjligt att avvisa det enskilda ärendet och i stället göra ett vägledande uttalande angående den i det enskilda fallet ställda rättsfrågan. Även möjligheten att ansöka om förhandsbesked för någon annans räkning såsom de utlandsbaserade spelbolagen gjort är av intresse för svenska förhållanden. De ovannämnda möjligheterna i det danska systemet är avhängiga Skatterådets centrala ställning i det danska systemet, som i praktiken innebär att det för principiella frågor är ett eninstansförfarande.

---

<sup>3</sup> Landsskatteretten Årsrapport 2012 s. 33. NB att statistiken för både Landskatteretten och Skatterådet fr.o.m. 2011 är något svårtolkad pga. en mycket stor tillkommande ärendemängd avseende egendomsbeskattning.

<sup>4</sup> Prop. 2009/10:17 s. 36.

## 4.2 Norge

Skatteverkets norska motsvarighet heter Skatteetaten. Skatteetaten är organiserad på ett sätt som liknar Skatteverket, med lokala skattekontor och en central rättsavdelning. Någon motsvarighet till Skatterättsnämnden finns inte i Norge och besvärprocessen sköts i domstol.

Privatpersoner, föreningar och näringsidkare kan ansöka hos Skatteetaten om en s.k. bindende förhandsuttalelse. Förhandsuttalelsen är ett komplement till den allmänna serviceskyldigheten och är bindande gentemot skattemyndigheterna om den skattskyldige åberopar den. Förhandsuttalelse kan lämnas avseende konsekvenserna ur skatte- och avgiftshänseende av framtida dispositioner. Syftet med förhandsuttalelser är att stärka förutsägbarheten för den enskilde. Grundförutsättningarna för att meddela en förhandsuttalelse är att avgiften är betalad, att saken är av väsentlig betydelse för sökanden och att den skattskyldige klarlagt sakförhållandena i erforderlig utsträckning.

Ansökan ska avse konkreta rättsfrågor. Frågeställningar som bara berör värdering eller bedömningar prövas inte. I princip alla skatter och avgifter omfattas av möjligheten till att ansöka om förhandsuttalelse. Exempelvis omfattas alla skatter och avgifter enligt ligningsloven, mervärdivavgiftsloven och folketrygdloven.

Det är i normalfallet det lokala skattekontoret som prövar ansökan om förhandsuttalelse. Vid mer komplicerade frågor eller frågor av principiell betydelse prövas ansökan centralt av Skattdirektoratet. En bindende förhandsuttalelse kan inte överklagas i sig, utan först när den skattskyldige har blivit taxerad/beskattad i enlighet med förhandsuttalelsen kan en rättslig prövning komma till stånd.

Bindende förhandsuttalelser gäller i fem år. En förutsättning är dock att de rättsregler som ligger till grund för förhandsuttalelsen inte ändrats. Det är möjligt för flera skattskyldiga att göra en gemensam ansökan.

Skatteetaten tar ut en avgift för att behandla en ansökan om förhandsuttalelse. Avgiften beror på vem det är som ansöker, och i viss mån vad frågan handlar om, och är indelad i fyra olika taxegrupper som betalar enligt en taxa som utgår från en rättsavgift. Avgiften varierar mellan cirka 500 SEK för fysiska personer som är

löntagare m.m. upp till cirka 15 000 SEK för större företag. För sammanslutningar och gruppansökningar gäller särskilda avgiftsregler. Avgiften ska betalas i samband med att ansökan lämnas in.

Framställningar om förhandsuttalelse avseende enklare skattemässiga förhållanden prövas normalt inom fyra veckor. De mer komplexa fallen, t.ex. där det är en principiell fråga eller en fråga av allmänt intresse besvaras normalt inom tre månader.

De bindande förhandsuttalelsorna kompletteras av möjligheten att ansöka om en veiledande, eller vägledande, uttalelse. Dessa är gratis men är inte heller bindande för skattemyndigheterna. I ett veiledande uttalelse ger Skatteetaten uttryck för sin syn på den aktuella frågan.

Det norska systemet skiljer sig ganska mycket från det svenska ur processuell synvinkel. Förhandsuttalelse kan meddelas på ungefär samma grunder som ett förhandsbesked men det är inte fråga om något kontradiktoriskt förfarande och den rättsliga prövningen kan bara ske genom ordinarie besvärsprocess.

### 4.3 Finland

I Finland är både det skatteprocessuella systemet och förhandsbeskedsinstitutet uppbyggt på ett sätt som delvis motsvarar hur det ser ut i Sverige. Skatteverket har en motsvarighet i Skatteförvaltningen, Skatterättsnämnden har en motsvarighet i Centralskattenämnden och i Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt finns en funktion som till viss del motsvarar allmänna ombudets hos Skatteverket. Enheten har dock betydligt mer omfattande uppgifter än det allmänna ombudet och utgör en stor och central del i det finska skatteprocessuella systemet. Domstolsprövningen i Finland sker i två instanser. En särart i det finska skatteprocessuella systemet är möjligheten att från den 1 januari 2014 hänskjuta en prejudikatfråga direkt från Skatterättelsenämnden (se nedan) till Högsta förvaltningsdomstolen, HFD. Parterna måste samtycka till ett hänskjutande och prövningstillstånd krävs i HFD.

Centralskattenämnden är behörig att efter ansökan av en enskild meddela förhandsavgörande avseende några av de mest centrala skatterna (inkomstskatt, förmögenhetsskatt och mervärdesskatt) om frågan är av allmänt intresse, dvs. det måste i princip vara fråga

om ett prejudikat eller så kan det vara av synnerlig vikt för den sökande. Med synnerlig vikt avses till exempel ärendets speciella ekonomiska betydelse för sökanden eller att ärendet årligen återkommer i sökandens beskattning. Centralskattenämndens avgöranden är avgiftsbelagda enligt en fastställd tariff, där fysiska personer betalar en minimiavgift om 810 euro och om frågan rör näringsverksamhet ligger basavgiften på 2 080 euro. Vid särskilt utredningskrävande frågor (mer än 30 timmar) är avgiften 3 470 euro. Avgiften utgår antingen per sökande eller per fråga och kan således bli betydligt högre än de angivna beloppen. Om en ansökan återkallas eller det av annan anledning inte går att meddela förhandsavgörande utgår en handläggningsavgift om 100 euro.

Skatteförvaltningen liknar på många sätt Skatteverket men det finns skillnader, bl.a. ligger omprövningsförfarandet i en särskild organisation, Skatterättelsenämnden, som liksom Centralskattenämnden är kopplad till Skatteförvaltningen men med en självständig ställning inom organisationen. Till skillnad från i Sverige har Skatteförvaltningen möjlighet att på ansökan från enskild meddela förhandsavgöranden. Det finns i princip inga begränsningar i Skatteförvaltningens behörighet att meddela förhandsavgöranden utan i stort sett vilka frågor som helst kan besvaras och detta avseende i princip vilka skatter som helst. Skatteförvaltningen och Centralskattenämndens behörigheter överlappar därför delvis varandra och det finns en särskild ordning, en forumregel, för att undvika litis pendens situationer.

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har funktioner som delvis motsvarar allmänna ombudets. Enheten har dock fler likheter med de tidigare taxeringsintendenterna vilka förde statens, dvs. dåvarande Riksskatteverkets talan i skatteprocesser. Allmänna ombudet är part bara när allmänna ombudet självt överklagar. Vad avser förhandsavgöranden från Skatteförvaltningen ska dessa alltid underställas Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt för godkännande och avseende förhandsavgöranden från Centralskattenämnden så har Enheten möjlighet att överklaga dessa till HFD. Enheten är även motpart till de skattskyldiga i förvaltningsdomstolarna och kan höras av Skatteförvaltningen och Centralskattenämnden inför beslut. Enheten har även möjlighet att överklaga beskattningsbeslut till förvaltningsdomstol, bl.a. om ett gynnande beslut innefattar en oklar rättsfråga. Denna möjlighet att få

fram prejudikat är inte oviktigt mot bakgrund av att Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt är resursstark och då det i Finland bara finns två domstolsinstanser.

Skatteförvaltningens förhandsavgörande kan överklagas direkt till förvaltningsdomstol (alltså ingen omprövning) av sökanden eller Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt samt i vissa fall berörd skattetagare. Avgiftsstrukturen avseende förhandsavgörande från Skatteförvaltningen liknar den för Centralskattenämnden. Grovt förenklat kan sägas att avgiften för fysiska personer är 350 euro och för näringsverksamheter är avgiften 1 040 euro. Även Skatteförvaltningen tar ut en handläggningsavgift om 100 euro i de fall något förhandsavgörande inte meddelas. Skatteförvaltningens förhandsbesked kan förses med en s.k. besvärreservation, vilket innebär att beskedet gäller under de förutsättningar som Skatteförvaltningen ansett råda. Sådana reservationer förekommer i de fall det inte varit möjligt att helt klarlägga de faktiska förutsättningarna.

Det finns betydande likheter mellan det finska och det svenska systemet, både avseende skatteprocessen i stort och avseende förhandsbeskedsinstitutet. Det finns dock också betydande skillnader, bl.a. avseende Enheten för skattetagarnas rätts starka ställning och domstolsstrukturen.

#### 4.4 Utomnordiska länder

Olika system för att besvara frågor om beskattning i förväg finns i de allra flesta OECD-länder och även i ett antal andra länder. Systemen varierar dock stort vad gäller utformning. Skillnaderna består bl.a. i hur beskeden binder offentliga parter, graden av formalisering kring processen och hur stora delar av skattesystemet som täcks in. Nedan följer en kort redovisning av ett axplock av länder.

##### *Kanada*

I Kanada utfärdar Canada Revenue Agency bindande förhandsbesked på begäran av enskilda i frågor som rör inkomstskatt. Det är sökandens ansvar att förutsättningarna är korrekt återgivna annars riskerar förhandsbeskedet att underkännas vid kontroll. Det är

fråga om ett avgiftsbelagt enpartsförfarande. Det finns inga möjligheter att överklaga ett negativt besked men sökanden informeras om svaret innan beskedet utfärdas och kan på så sätt välja att återkalla ansökan. Samtliga meddelade förhandsbesked publiceras i avidentifierad form. Avgifterna bestäms utifrån hur många timmars arbete beskedet krävt och utgår även om sökanden väljer att återkalla ansökan.

### *Nederländerna*

I Nederländerna har förhandsbesked traditionellt meddelats genom en form av dialog mellan den skattskyldige och skattemyndigheterna. Systemet är huvudsakligen formlöst och kan närmast liknas vid Skatteverkets brevsvår. Svaren anses dock binda skattemyndigheten. På senare tid har även delar av detta system formaliserats och det är numera möjligt att ansöka både om prissättningsbesked och i vissa fall ett formellt bindande förhandsbesked. Förhandsbeskeden är dock reserverade för internationella transaktioner och strukturer.

### *Tyskland*

I Tyskland är det möjligt att få ett bindande besked i förväg från skattemyndigheterna, om den skattskyldige kan visa att denne har ett befogat intresse ur beskattningssynpunkt att få veta konsekvenserna av ett visst handlande. Det är också möjligt att få bindande besked avseende skatteprocessuella frågor även om svaret på en sådan fråga inte har direkt betydelse för sökandens beskattning. Beskeden kan återkallas av skattemyndigheterna om det visar sig att de angivna förutsättningarna inte stämmer. Beskeden är avgiftsbelagda och storleken på avgiften bestäms utifrån vilken betydelse de har för sökanden med ett maxbelopp om nästan 100 000 euro.



*USA*

I USA kan en enskild ansöka om ett så kallat Private letter ruling, PLR. Det är fråga om ett avgiftsbelagt enpartsförfarande. PLR kan endast åberopas av sökanden och har ingen prejudicerande verkan. PLR kan meddelas avseende ett flertal olika skatter men det finns vissa formella begränsningar i hur frågor kan utformas, t.ex. går det inte att ställa hypotetiska frågor. Beskedet utgår från de förutsättningar sökanden anger. Liksom i Kanada ansvarar sökanden för att förutsättningarna är korrekt återgivna. Risken är annars att förhandsbeskedet underkänns vid kontroll. Om en ansökan inte uppfyller kraven för att en PLR ska kunna utfärdas så kan skattemyndigheten i vissa fall i stället utfärda ett mer allmänt svar som inte är bindande för myndigheten. Sådana svar publiceras i vissa fall. Avgifterna bestäms utifrån en detaljerad taxetabell och varierar mellan 2 000 och 19 000 USD.



## 5 Förhandsbeskeden

### 5.1 Behovet av förbättringar

När möjligheten att meddela förhandsbesked infördes var syftet uteslutande att ge den enskilde ett besked om hur en framtida transaktion kommer att beskattas. Prejudikatintresset har tillkommit senare och när allmänna ombudet vid Skatteverket fick möjlighet att ansöka om förhandsbesked var detta i syfte att förstärka förhandsbeskedsinstitutets betydelse för prejudikatbildningen.

Ibland framhålls att Skatterättsnämnden har kommit att utvecklas alltmer mot att bli en prejudikatinstans. Frågan är då om förhandsbeskedsinstitutet kommit att alltför mycket ha anpassats till att vara inriktat på att få fram prejudikat på bekostnad av de enskildas möjligheter. Ur de enskildas perspektiv ska förhandsbeskedet vara ett bindande besked om de skatterättsliga konsekvenserna av olika tilltänkta rättshandlingar som det går fort att få utan risk för att affärshemligheter röjs. Balansen mellan de enskildas behov och det allmännas intressen är något som måste beaktas vid reformarbetet. Samtidigt bör framhållas att det inte med automatik finns någon motsättning mellan dessa bägge intressen. I de fall den enskilde vänder sig till Skatterättsnämnden för att få svar på en oklar rättsfråga är svaret som den enskilde får normalt också av intresse för rättsutvecklingen.

Förhandsbeskeden är betydelsefulla för prejudikatbildningen på skatteområdet. Men även om förhandsbeskeden utgör en mycket betydande andel av Högsta förvaltningsdomstolens, HFD, avgöranden i skattemål går det också att i någon mån ifrågasätta om alla förhandsbesked har betydelse för prejudikatbildningen eftersom det trots allt i en del fall är fråga om specifika omständigheter, åtminstone vid ansökan från enskilda. Till följd av den stränga sekretessen kan det dessutom i några fall vara svårt att få fram

tillräcklig information i ett avgörande för att det ska gå att förstå alla omständigheter på vilka avgörandet vilar. Därmed inte sagt att det inte kommer fram många prejudikatintressanta frågor som berör många genom förhandsbesked men de är kanske inte så många som man kan tro genom att bara studera antalet avgöranden från HFD och Skatterättsnämnden.

Fråga är vilka förbättringar som behövs för att förhandsbeskeden ska uppfylla sitt syfte och tillgodose de behov som finns. Det är främst tidsutdräkten som framhålls som ett problem. Problemet är inte nytt utan har påtalats flera gånger, bl.a. i samband med att Skatterättsnämnden inrättades 1991, se prop. 1990/91:89 s. 32.<sup>1</sup> Kortare handläggningstider är dock alltså ett område som aktualiseras.

I dag tar Skatterättsnämnden inte upp frågeställningar som rör bevisfrågor. Frågor som är av utredningskaraktär besvaras inte heller. Även avsaknaden av möjligheter att få förhandsbesked avseende värderingsfrågor har framhållits som ett problem. Att det inte går att ansöka om förhandsbesked avseende alla skatter och avgifter begränsar givetvis också möjligheterna. Det finns alltså skäl att närmare undersöka vilka förbättringar som kan göras i fråga om de skatter som omfattas av möjligheten att ansöka om förhandsbesked men också avseende vilka frågor som kan besvaras och vilket underlag sökanden har att presentera. Ett förhandsbesked ställer med hänsyn till dess uppgift att lämna besked i förhand stora krav på sökanden att på ett fullständigt och klagörande sätt redovisa de faktiska omständigheterna och att tydligt ange vad som är den rättsliga oklarheten. De mycket höga krav som ställs på den utredning som sökanden har att redovisa i ansökan ses ofta av den enskilde som begränsningar av möjligheterna att ansöka om förhandsbesked.

Av de ansökningar om förhandsbesked som kommer in till Skatterättsnämnden avvisas respektive återkallas en betydande andel. Framförallt är det de ansökningar som avvisas till följd av att förutsättningarna som ska ligga till grund för beskedet inte har kunnat fastställas tillräckligt tydligt som är intressanta att titta närmare på. Frågan har uppkommit om det möjligen är så att praxis

---

<sup>1</sup> Jfr även prop. 1983/84:186 s. 6. En väntetid om i genomsnitt drygt nio månader ansågs oskäligt lång och motverka syftet med förhandsbeskedsinstitutet.

avseende om en ansökan innehåller tillräckliga upplysningar rörande förutsättningarna eller inte har blivit strängare och kanske rent av har blivit onödigt sträng. Risken i detta är inte bara att ansökningar avvisas utan att mängden ansökningar går ner till följd av att sökanden kan se att det kommer att vara svårt att tillräckligt tydligt visa på alla förutsättningar. Frågan är då om det finns några fungerande lösningar på denna eventuella problematik. En möjlighet som kan övervägas är att genom lagstiftning tillåta möjliggöra att förhandsbesked i vissa fall villkoras till att gälla under vissa förutsättningar utan att dessa visats föreligga fullt ut. Detta är något som i praxis är möjligt redan i dag, om än utan lagstöd, varför det kan vara aktuellt med dels en kodifiering av gällande rätt och dels en förstärkning av denna. Det får dock inte vara fråga om att fastställa förutsättningar som den skattskyldige motsätter sig.<sup>2</sup> Möjligheterna att lagreglera detta behandlas i avsnitt 5.3.

Det har sedan lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, FHBL, infördes skett en minskning av mängden meddelade förhandsbesked. Antalet inkomna ärenden har dock legat relativt stabilt under den senaste femårsperioden. Det är dock önskvärt med en ökning av antalet meddelade förhandsbesked då detta skulle innebära fler prejudikat inom skatteområdet. Att antalet inte är större kan bl.a. förklaras av att allmänna ombudet hos Skatteverket, AO, inte alls har ansökt om förhandsbesked i den utsträckning som förutspåddes när möjligheten infördes. För att få fram prejudikat behöver därför AO:s möjligheter att ansöka om förhandsbesked stärkas så att fler ansökningar kan komma den vägen, se avsnitt 6.2 och 6.4.

Ett annat problem är att förhandsbeskeden från Skatterättsnämnden kanske inte alltid kan få betydelse för fler än sökanden eftersom det inte alltid är möjligt för Skatterättsnämnden att aidentifiera ärendena så pass att de går att publicera. Det är dock fråga om ett fåtal fall, uppskattningsvis fem till tio per år. Dessa förhandsbesked sprids inte heller inom Skatteverket, även om de kan ligga till grund för ställningstaganden, och det finns därför viss risk för olika rättstillämpning. Sekretessregler till skydd för sökanden är dock en grundförutsättning för hela systemet och nack-

---

<sup>2</sup> Jfr RÅ 1979 Aa 19.

delarna, som främst drabbar det allmänna, är något man får acceptera.

För att hitta potentiella förbättringsområden har förhandsbeskedsinstituterna i grannländerna studerats. Vid en jämförelse mellan hur det svenska förhandsbeskedsinstitutet är uppbyggt och hur dess motsvarighet i grannländerna ser ut kan man notera att i alla de övriga länderna finns det i likhet med Sverige möjligheter att få förhandsbesked i vissa situationer. Vissa gemensamma nämnare finns mellan de olika systemen men också stora skillnader. Två saker har de andra länderna gemensamt som skiljer dem från Sverige – dels har Skatteverkets motsvarigheter möjligheter att meddela formella förhandsbesked, dels har samtliga länder valt att avgiftsbelägga förhandsbesked avseende mervärdesskatt.

## 5.2 Förhandsbesked för fler skatter och avgifter

**Förslag:** En möjlighet införs att ansöka om förhandsbesked avseende skatter och avgifter som debiteras med stöd av kupongskattelagen (1970:624), lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och arbetsgivaravgifter enligt 3 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Ansökan om förhandsbesked avseende kupongskattelagen ska inkomma senast fyra månader efter utdelningstillfället. För övriga ovan angivna skatter och avgifter gäller att ansökan ska komma in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatte- eller avgiftsredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

Ett sätt att förbättra möjligheterna att få förhandsbesked är att utvidga Skatterättsnämndens behörighet till att avse fler skatter och avgifter än vad som gäller i dag. Ett naturligt steg för att inkludera ytterligare skatter och avgifter är att lägga till övriga lagrum som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Detta skulle i så fall medföra att bl.a. avgifter enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980) skulle kunna inklu-

deras, liksom skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (1991:586), SINK, och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl (1991:591), A-SINK. En skatt som inte omfattas av SFL men ändå kan vara av intresse ur förhandsbeskedssynpunkt är kupongskattelagen (1970:624). Utredningen redovisar i det följande vilka överväganden som gjorts för respektive skatt och avgift som i dag inte omfattas.

#### *Arbetsgivaravgifter*

Av särskilt intresse vid en utvidgning av möjligheterna att ansöka om förhandsbesked är sociala avgifter och då särskilt arbetsgivaravgifter. Arbetsgivaravgifter är enligt definitionen i SFL arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen, skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och avgift enligt 1 § lagen om allmän löneavgift. Närliggande till arbetsgivaravgifterna är egenavgifter. Egenavgifterna bestäms dock utifrån den beskattningsbara inkomsten. Det är redan möjligt att ansöka om förhandsbesked rörande den beskattningsbara inkomsten och det finns därför enligt utredningens mening inte något skäl att utvidga möjligheterna att ansöka om förhandsbesked till att omfatta även egenavgifter.

Det har tidigare funnits en möjlighet att ansöka om förhandsbesked för arbetsgivaravgifter men denna möjlighet togs bort med införandet av skattebetalningslagen 1997. Anledningen var att denna möjlighet till förhandsbesked ansågs obehövlig. Sedan dess har dock lagstiftningen på området blivit alltmer komplicerad och både arbetsgivare och arbetstagare har fått en större gränsöverskridande rörlighet. Enligt utredningens mening tyder detta på att det finns ett behov av att kunna få förhandsbesked rörande arbetsgivaravgifter. Det finns därför skäl att överväga att åter införa en sådan möjlighet. De frågor som kan tänkas uppkomma, särskilt mot bakgrund av de förändringar i lagstiftningen som skett på senare år, är bl.a. vem som är skyldig att betala in avgifterna och vilka ersättningar som ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. I dag är det vidare i många fall så att arbetsgivare är förhindrade att ansöka om förhandsbesked som rör deras anställda om det är de anställdas beskattning som skulle komma att påverkas av en viss

åtgärd. Arbetsgivarens inkomstbeskattning påverkas i allmänhet inte i dessa fall eftersom denne har avdragsrätt för lönekostnader. Undantag från detta kan tänkas vara att det kan vara tvistigt vad som ska anses utgöra lönekostnader i ett visst fall och därmed påverka avdragsrättens storlek. Arbetsgivarens skyldighet att betala arbetsgivaravgifterna påverkas dock alltid vilket medför att om det går att pröva ansökningar rörande dessa skyldigheter så är frågan av vikt för arbetsgivaren. Genom att införa en möjlighet att pröva frågor om arbetsgivaravgifter ges arbetsgivaren i praktiken en möjlighet att ansöka på de anställdas vägnar, vilket är extra värdefullt genom att det kan vara många som berörs och det därmed går att rationalisera processen. Exempel från befintlig praxis där det hade kunnat vara mycket fördelaktigt med ett förhandsbesked i stället för den ordinarie processen är frågor kring incitamentsprogram och kostförmån för kabinpersonal inom flyget.

Värt att notera är dock att det inte genom förslaget blir möjligt att ansöka om förhandsbesked avseende socialförsäkringstillhörighet enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen. I Sverige är Försäkringskassan behörig myndighet i fråga om socialförsäkringstillhörighet. Försäkringskassan utfärdar intyg om att viss arbetstagare etc. omfattas av svensk socialförsäkring. Kopplingen mellan socialförsäkringstillhörighet och arbetsgivaravgifter är förvisso inte absolut men tillräckligt stark för att det i praktiken inte skulle kunna gå att i förväg pröva skyldigheten att erlagga arbetsgivaravgifter för viss arbetstagare som ska tjänstgöra utomlands utan att först ha fått socialförsäkringstillhörigheten fastställd. Det går också att betrakta möjligheten att ansöka om intyg om socialförsäkringstillhörighet som en form av möjlighet att få ett besked i förväg, låt vara att arbetsgivaren inte har denna möjlighet. I de fall frågan om socialförsäkringstillhörigheten är prövad av behörig myndighet bör däremot tillhörigheten kunna vara en del av underlaget till en frågeställning om t.ex. underlaget för arbetsgivaravgifter. I praktiken bör det främst vara det allmänna ombudet hos Skatteverket som kan använda sig av denna möjlighet.

Arbetsgivaravgifter ska redovisas i en arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder. En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad. Ansökan om förhandsbesked ska komma in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den



fråga som ansökan avser har börjat. Om avgiftsredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

### *SINK och A-SINK*

Fysiska personer som är bosatta utomlands och därmed begränsat skattskyldiga i Sverige kan bli beskattade för inkomster i Sverige enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, eller i vissa fall enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., A-SINK. Sådan beskattning medför en lägre skattesats men begränsade avdragsmöjligheter. För A-SINK gäller att förutom fysiska personer så kan även juridiska personer med hemvist utomlands vara skattskyldiga enligt den lagen. I båda lagstiftningarna gäller i övrigt att det är den som uppbär ersättningen, arvodet etc. som är skattskyldig. Utbetalaren av ersättningen är dock skyldig att göra skatteavdrag och mottagaren är inte skyldig att deklarerera sina inkomster. Utbetalaren är även skyldig att betala in arbetsgivaravgifter om inte mottagaren av ersättning visar upp ett intyg på tillhörighet till annat lands socialförsäkring.

SINK och A-SINK är lagstiftningar som är betydelsefulla för många och de frågor som kan tänkas uppkomma med anledning av dessa lagars tillämpning liknar mycket dem som finns kring frågor om väsentlig anknytning vid beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Detta talar för att utvidga förhandsbeskedsinstitutet till att även omfatta SINK och A-SINK och därigenom ge de begränsat skattskyldiga samma möjlighet som övriga skattskyldiga. Vad gäller SINK så prövas dock lagstiftningens tillämplighet i dag av Skatteverket genom ett ansökningsförfarande i förhand. Många av de frågor som kan uppstå kan också vara möjliga att få svar på redan i dag eftersom det finns kopplingar till t.ex. IL. A-SINK har inget ansökningsförfarande men tillämpas på personer som vistas tillfälligt i landet med begränsade möjligheter att invänta ett förhandsbesked. Det är därför tveksamt om det skulle få särskilt stora praktiska konsekvenser att utvidga förhandsbeskedsinstitutet till att omfatta även SINK och A-SINK. Därmed inte sagt att det inte kan fylla en funktion i vissa fall, t.ex. för ett utländskt

artistföretag. En särskild situation som ofta uppkommer är vidare att t.ex. idrottsklubbar hyr in spelare under kortare perioder. I dessa situationer vore det av intresse inte bara för spelaren utan även för idrottsklubben att kunna få ett besked i förväg om en viss spelare kan anses uppfylla reglerna om A-SINK eller inte. Samma sak gäller i princip för SINK där det t.ex. kan vara fråga om ett företag som hyr in ett större antal arbetstagare från utlandet. I dessa situationer vore det till gagn för alla inblandande om det fanns en möjlighet att ansöka om förhandsbesked gällande A-SINK och SINK. Mot bakgrund av det angiva och då det såvitt utredningen kunnat utröna inte finns några direkta nackdelar med att utvidga FHBL till att omfatta nämnda författningar bör en sådan möjlighet införas. Det kan också konstateras att HFD vid ett par tillfällen prövat frågor om SINK i förhandsbeskedsärenden.<sup>3</sup>

En annan fråga är vilka som ska kunna söka. I de ovan beskrivna situationerna skulle det för den som är skyldig att innehålla skatterna, dvs. utbetalaren av lön eller annan ersättning vara värdefullt att också kunna ansöka. I praktiken skulle det dock krävas att den enskilde försåg sökanden med alla förutsättningar. Det skulle alltså inte egentligen tillföra något eftersom den enskilde lika gärna kan förse Skatterättsnämnden med dessa förutsättningar direkt. Dessutom finns det givetvis större risk för att det blir fel om det finns ett mellanliggande led. Något skäl att utöka kretsen som kan söka till att också omfatta utbetalare kan därför inte anses finnas.

SINK och A-SINK är definitiva källskatter och normalt är det utbetalaren av ersättning som betalar in skatten. I vissa fall är det dock den skattskyldige själv som ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration. Enligt utredningens mening bör ansökan om förhandsbesked ska komma in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

---

<sup>3</sup> RÅ 2007 not. 56, RÅ 2010 not. 23.

*Kupongskatt*

Kupongskatt är en skatt på utdelningar från aktiebolag. Skattskyldig är den utdelningsberättigade, både fysiska och juridiska personer, om utdelningen inte beskattas enligt IL, vilket i princip innebär att mottagaren av utdelningen har hemvist utomlands. Mottagaren av utdelningen är i allmänhet inte inblandad i den faktiska betalningen av skatten utan den betalas in antingen av det utdelande bolaget, en central värdepappersförvarare, den som det utdelande bolaget annars har anlitat för uppgiften eller vissa former av förvaltare och bolag, jfr 11 a–c och 12 §§ kupongskattelagen. När uttrycket värdepappersförvarare används nedan avses alla som i kupongskattehänseende kan åläggas samma skyldigheter och ansvar som en central värdepappersförvarare.

Kupongskatten är en central skattelagstiftning med många skattskyldiga där det också kan vara fråga om stora belopp. De skattskyldiga har hemvist utomlands och kan ha svårt att tillvarata sin rätt genom ordinarie domstolsprocess. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv finns det därför goda skäl för att låta Skatterättsnämnden pröva frågor om förhandsbesked avseende kupongskatt. Motivet till att det inte redan vid FHBL:s tillkomst infördes en möjlighet att meddela förhandsbesked avseende kupongskattelagen var att kupongskattelagen då genomgick en genomgripande översyn. Några sådana betänkligheter finns det i dagsläget inte.

En särskild fråga är vem som ska kunna ansöka om förhandsbesked avseende just kupongskatt. Det utbetalande bolaget eller värdepappersförvararen har en skyldighet att innehålla skatten och betala in den till Skatteverket. En värdepappersförvarare kan också bli skyldig att betala in skatt som borde ha innehållits men där man av någon anledning missat detta. Frågor rörande t.ex. skattskyldighet har således stort intresse inte bara för den skattskyldige utan även för både det utdelande bolaget och värdepappersförvararen. Situationen liknar den som den som har att innehålla preliminärskatt befinner sig i och en sådan har inte möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Kupongskattelagen skiljer sig dock på det viset att de skattskyldiga befinner sig utomlands och kan så som tidigare nämnts ha begränsade möjligheter att bevaka sin rätt. Dessa svårigheter framstår som än större när man beaktar att utdelningen i allmänhet slussas vidare i flera led innan den når den utdelnings-

berättigade varför kopplingen till det utdelande bolaget i många fall är svag och det dessutom tar en viss tid innan utdelningen når den skattskyldige. Liksom i fråga om arbetsgivaravgifterna kan det också vara fråga om väldigt många skattskyldiga som berörs av en utdelning. Det finns därför anledning att överväga om inte behörigheten att ansöka om förhandsbesked bör utvidgas till att omfatta fler än de skattskyldiga.

En möjlighet är att inte bara mottagaren av utdelningen utan även det utdelande bolaget och värdepappersförvararen kan ha rätt att ansöka om förhandsbesked. En sådan ordning medför dock andra problem såsom att det kan bli oklarheter kring rättskraften av ett besked från Skatterättsnämnden eftersom det i praktiken gäller tredje man. Ett förhandsbesked gäller vidare bara om det åberopas av den skattskyldige om det inte finns något avgörande från HFD. Partställningen vid överklagan kan också bli svårhanterlig eftersom den skattskyldige som är direkt berörd av den aktuella ansökan rimligen ska ha besvär rätt.

Någon mer påtaglig vinst i att kunna avgöra massärenden på detta sätt finns det sannolikt inte heller eftersom det alltid finns risk för att den enskilde skattskyldiges omständigheter i någon del avviker från de i förhandsbeskedet och det finns därför risk att beskedet blir missvisande eller leder till ett felaktigt resultat i det enskilda fallet. Det är också tveksamt om det finns någon mer påtaglig efterfrågan hos marknadsaktörerna att som utbetalare få möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Någon särskild ordning för behörigheten att ansöka om förhandsbesked gällande kupongskatten föreslås därför inte. I stället bör värdepappersförvararen kunna ge in en ansökan på uppdrag av någon eller några enskilda mottagare av utdelningen.

Utbetalaren av utdelningen eller en central värdepappersförvarare ska inom fyra månader från utdelningstillfället betala in den innehållna kupongskatten till Skatteverket. Den centrala värdepappersförvararen ska också senast vid denna tidpunkt lämna den utdelningsberättigade skriftlig uppgift om det belopp som innehållits i kupongskatt för denne. Det kan således bli så att det är först vid denna tidpunkt som den skattskyldige blir medveten om skattskyldigheten. Enligt utredningens mening bör därför denna tidpunkt vara utgångspunkt för när ansökan om förhandsbesked avseende kupongskattelagen ska ha kommit in. Utredningen

föreslår därför att ansökan ska ha kommit in senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.

### *Övriga skatter och avgifter*

Viss skattelagstiftning omfattas av SFL men kan inte anses lämpad eller intressant ur förhandsbeskedsynpunkt. Det rör t.ex. avgifter enligt begravningslagen (1990:1144) och lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund. Dessa lagar innehåller inga självständiga regler om avgifter utan hänvisar till andra lagrum såsom IL varför förhandsbesked i stället kan sökas avseende dessa senare lagrum. Liknande resonemang kan föras om t.ex. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. där reglerna om skattskyldighet och underlag för skatteberäkningen finns i IL.

En viktig skattelagstiftning som huvudsakligen inte omfattas av förfaranderegler i SFL är lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. De frågor som kan uppkomma vid lagens tillämpning kan röra stora belopp och kan även i sak lämpa sig för förhandsbesked. Överklagande av beslut enligt lagen görs dock till tingsrätten med Högsta domstolen som sista instans. Med anledning av detta är det inte lämpligt att låta Skatterättsnämnden meddela förhandsbesked avseende stämpelskatt.

Arbetsgivare är skyldiga att innehålla preliminärskatt och det kan uppkomma tveksamheter om preliminärskatt ska innehållas eller inte. Delvis samma fördelar som är fallet avseende kupongskattelagen och arbetsgivaravgifterna skulle kunna uppnås om det vore möjligt för den som är skyldig att innehålla preliminärskatt att ansöka om förhandsbesked gällande denna skyldighet. Främst skulle det vara möjligt för en arbetsgivare att få ett besked som gäller många arbetstagare. Just att det kan vara fråga om många arbetstagare med potentiellt varierande förutsättningar är också den stora nackdelen med att införa en sådan möjlighet eftersom det finns stor risk att de angivna förutsättningarna visar sig vara felaktiga eller har ändrats i något enskilt fall. Ett sådant fel skulle kunna leda till stora konsekvenser för den skattskyldige. Någon möjlighet att ansöka om förhandsbesked avseende skyldigheten att innehålla preliminärskatt bör därför inte införas.

### 5.3 Förutsättningar för att meddela förhandsbesked

**Förslag:** Rekvisiten i 5 § FHBL delas upp i två led.

En bestämmelse med innebörd att de av sökanden angivna förutsättningarna får godtas om de är sannolika och rimliga införs.

**Bedömning:** Det är inte möjligt att i detalj reglera vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda i en ansökan för att meddela ett förhandsbesked.

Även om förhandsbeskedsinstitutet fått stor betydelse för prejudikatbildningen så torde det ursprungliga syftet fortfarande vara det som har störst betydelse för den enskilde. Att bereda enskilda en möjlighet att inför förestående affärer eller andra rättshandlingar få klarhet i hur dessa skulle komma att bedömas i beskattningshänseende är lika viktigt som det prejudikatvärde som kan bli resultatet av förhandsbeskedet.

Som tidigare nämnts är ett av huvudproblemen med förhandsbeskedsprocessen från den enskildes perspektiv att det ställs höga krav på ansökningarna och att inte alla frågor kan få svar genom förhandsbesked. Frågan är då vad som kan göras för att förändra kvalifikationskraven i syfte att förbättra och förenkla för sökandena.

#### *Av vikt för sökanden*

Såsom rekvisitet i 5 § FHBL tillämpas i dag avvisas frågor där det inte kunnat visas att frågan är av vikt för den enskilde. Kravet på att frågan ska vara av vikt för den enskilde infördes vid FHBL:s tillkomst 1998. Tidigare hade kravet varit att det skulle vara av synnerlig vikt för den enskilde, utom på punktskatte- och mervärdesskatteområdena där det redan innan reformen var av vikt för den enskilde som gällde. Skälet för uppmjukningen var delvis att det inte fanns något skäl att ha olika rekvisit för de olika skatterna men också att möjligheterna för de enskilda att få ett förhandsbesked behövde förbättras (prop. 1997/98:65 s. 40). Förändringen av rekvisitet

synes inte ha fått avsedd effekt eftersom antalet ansökningar om förhandsbesked inte ökade.

En möjlighet att öka de enskildas möjligheter att få förhandsbesked är att sänka kraven på vilken betydelse frågan ska ha för den enskilde eller att sänka kravet på den rättsliga svårighetsgraden. Rekvisitetet frågor av vikt skulle då kunna ersättas med t.ex. frågor av betydelse eller av värde för sökanden. En sådan förändring av rekvisitetet av vikt för sökanden vore en till synes ganska begränsad förändring men skulle kunna tjäna som en signal till de enskilda att kvalifikationskraven inte längre skulle vara lika högt ställda och till Skatterättsnämnden och HFD att ansökningar ska besvaras även när rättsläget är mindre oklart. Risken med att föra in ett nytt begrepp är dock att rekvisitetet blir oklart och att kvalifikationskravet sätts för lågt. Redan i dag bör det i princip vara så att om en enskild gjort sig besväret att ansöka om förhandsbesked så är utgångspunkten att det ska gå att få ett förhandsbesked. Undantaget är egentligen bara de fall då svaret klart framgår direkt av lagstiftningen eller av tydlig praxis. Mot en förändring i denna del talar även att det är tveksamt om en sådan förändring skulle ha någon nämnvärd positiv effekt. Åtminstone går det såsom tidigare nämnts inte att se någon nämnvärd effekt av den sänkning av kvalifikationskravet som gjordes 1998. Mot att sänka kravet ytterligare talar också det förhållandet att det är fri fullföljd till HFD. Även om det inte blev någon nämnvärd effekt av sänkningen av kvalifikationskravet 1998 finns det inget som säger att en ytterligare sänkning nu inte skulle kunna leda till en betydande ökning av antalet meddelade förhandsbesked. Detta kan i sin tur leda till att HFD belastas med stora mängder relativt klara frågor utan direkt prejudikatintresse på ett inte önskvärt sätt.

Förhandsbeskedsinstitutet har tillkommit för att besvara oklara rättsfrågor och det bör enligt utredningens mening även fortsättningsvis vara syftet med detta. Det innebär att inte bara frågor av vikt för rättstillämpningen utan även frågor av vikt för den enskilde bör röra en osäkerhet om gällande rätt. Vad som utgör en oklar rättsfråga av vikt för den enskilde är dock inte alltid detsamma som att frågan är av vikt för rättstillämpningen. När det gäller frågor som är av vikt för den enskilde kan enligt utredningens mening kravet på att frågan ska vara oklar inte ställas lika högt som när det är en fråga av prejudikatintresse. Om kravet på frågan var de samma

skulle endast prejudikatfrågor kunna prövas och det har aldrig varit lagstiftarens syfte. När en fråga anses vara av vikt för rättstillämpningen diskuterades i prop. 1997/98:65 (införandet av FHBL). Någon motsvarande argumentation fördes inte när det gäller frågor av vikt för den enskilde. Vad som enligt utredningens mening redan i dag kan bli föremål för förhandsbesked under rekvisitet av vikt för sökanden är tolkningsfrågor eller fall där lagstiftningen eller praxis är så komplicerad att svaret inte kan utläsas direkt. Att samma fråga redan har behandlats av Skatterättsnämnden avseende en annan sökande är inte ett skäl för avvisning. Så länge det inte finns tydlig praxis från HFD vittnar ansökan i sig om att det är av vikt för sökanden att det meddelas ett förhandsbesked. Att ansökningar besvaras i möjligaste mån är centralt också utifrån de enskildas behov av att få en prövning av det slag som förhandsbeskedsinstitutet kan erbjuda. Av vikt för sökanden men inte för en enhetlig rättstillämpning kan även vara frågor som rör relativt stora belopp eller som annars får stora konsekvenser för sökanden men där det finns viss praxis eller då situationen är så säregen att den endast kan omfatta sökanden. Typexempel på frågor som generellt bör kunna prövas trots att det finns praxis är bl.a. frågor om väsentlig anknytning eller frågor om tillämpligheten av de s.k. 3:12 reglerna, även om det självfallet finns ansökningar avseende dessa rättsområden som har ett prejudikatintresse. I praktiken tas i dag frågor av den nu beskrivna karaktären upp av Skatterättsnämnden men det kan med befintligt regelverk finnas ett visst utrymme för en något generösare behandling än vad som är fallet i dag. Det bör också vara möjligt för t.ex. Skatteverket att fortsätta upplysa de skattskyldiga om möjligheten att ansöka om förhandsbesked i frågor av den nu nämnda karaktären men då samtidigt vara tydliga med att upplysa sökanden, t.ex. genom att hänvisa till Skatterättsnämndens hemsida, om vad som faktiskt krävs för att en ansökan ska kunna behandlas av nämnden.

Man ska dock inte blanda ihop rekvisitet av vikt för sökanden utifrån frågans betydelse eller svårighetsgrad med den situationen då nämnden och HFD har att bedöma om ett svar är av vikt för sökanden i den situationen att ett svar kanske inte går att tillämpa till följd av t.ex. rättsvillfarelse i de angivna förutsättningarna. En sådan ansökan ska självfallet avvisas om det inte genom kompletteringar under processen i Skatterättsnämnden går att läka bristerna.



Är det fråga om komplicerade rättsfrågor är det många gånger svårt att undvara hjälp av ett ombud med skattejuridisk kompetens.

#### *Separerade rekvisit*

Den andra grunden i 5 § FHBL för att ansöka om förhandsbesked är att förhandsbesked kan sökas i frågor som är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Vad som egentligen menas är att frågor som är av vikt för ledning av rättstillämpningen kan prövas, vilket sammanfaller med prejudikatdispensreglerna i de allmänna förvaltningsdomstolarna. För att förenkla och förtydliga rekvisitet bör det ändras till att ha samma lydelse som i domstolarna. Utredningen kan inte se att detta skulle innebära någon ändring i sak. För att göra det tydligare att de båda rekvisiten avser olika situationer är det därtill lämpligt att de uttryckligen separeras till två olika punkter.

#### *Förändring av kraven på förutsättningarna?*

Förutsättningarna för att Skatterättsnämnden ska kunna meddela förhandsbesked är att det är en skattskyldig som ansöker i en konkret fråga. De faktiska omständigheterna kring frågan ska vara tillräckligt väl utredda och frågan får inte avse bevis- eller värderingsfrågor. Kravet på tillräckligt väl utredda omständigheter hänger ihop med att sökanden ska kunna förlita sig på att svaret gäller vid beskattningen. För att förstå frågan korrekt måste man vidare kunna placera den i sitt sammanhang för att kunna bedöma om den ingår som ett led i en aggressiv skatteplanering eller inte. Att det ska vara en konkret fråga tar sikte på att en prövning inte genom hypotetiska frågor ska riskera att tangera gränsen till normbildning.

Som nämnts ovan, avsnitt 5.1, avvisas många av ansökningarna till Skatterättsnämnden till följd av att förutsättningarna för att meddela förhandsbesked inte är uppfyllda. Eftersom det inte går att överklaga ett avvisningsbeslut finns det ingen praxis utifrån förutsättningarna i sig utan ledning får i stället dras ifrån HFD:s avvisningsbeslut.

HFD avvisar och undanröjer en inte obetydlig andel av de förhandsbesked som Skatterättsnämnden meddelar, eller drygt en åttondel av de förhandsbesked som överklagas.<sup>4</sup> Av dessa undanröjanden utgörs ungefär hälften av sådana ärenden där HFD anser att utredningen uttryckligen är otillräcklig. Någon helt entydig gränsdragning för t.ex. när en ansökan är tillräckligt väl utredd går inte att dra från dessa beslut eftersom det är fråga om in casu bedömningar. Att denna gräns inte är tydligare gör också att det kan vara svårt för potentiella sökanden att avgöra om deras frågeställningar lämpar sig för förhandsbesked eller inte.

Den andra hälften av avvisningarna avser huvudsakligen mål där det under processen i HFD förts in nya eller motsägelsefulla omständigheter och mål där det inte anses vara av vikt för sökanden att få ett förhandsbesked eftersom det finns sådana brister i de rättsliga förutsättningarna att ett förhandsbesked inte skulle gå att tillämpa. Ännu en avvisningsgrund av viss betydelse, både i Skatterättsnämnden och i HFD, är att frågan i sig inte avser en tillräckligt klar och konkret situation. Någon klar skiljelinje mellan bristande förutsättningar och att frågan inte avser en konkret situation finns i allmänhet inte men det är ändå i praktiken två skilda avvisningsgrunder.

När HFD undanröjer en ansökan med motiveringen att det inte kan anses vara vikt för sökanden att få ett förhandsbesked så beror det i normalfallet på att svaret inte går att använda eftersom det finns rättsliga brister i de angivna förutsättningarna. Det finns dock också exempel på att sökanden redan fått saken prövad genom det ordinarie förfarandet.<sup>5</sup> Att HFD och Skatterättsnämnden avvisar ansökningar av den här typen får ses som självklart, inte minst eftersom bristande rättsliga och faktiska förutsättningar kan jämföras med en hypotetisk fråga.

En betydande andel, åtminstone en fjärdedel HFD och Skatterättsnämnden sammantaget, av ansökningarna om förhandsbesked avvisas på den grunden att det finns sådana brister i de angivna förutsättningarna att det inte går att meddela ett förhandsbesked. Enligt utredningens mening går det dock inte att entydigt säga att praxis avseende utredningskraven uttryckligen har blivit strängare.

---

<sup>4</sup> Snitt 2009–2013.

<sup>5</sup> RÅ 2009 ref. 66.

Däremot avvisas fler ansökningar på grund av bristande förutsättningar än vad som är önskvärt. Färre avvisningar skulle medföra en effektivare prejudikatbildning och att sökanden i högre utsträckning får svar på sina frågor. Det kan också antas att de höga kraven på utredningen gör att en del drar sig för att ansöka om förhandsbesked. Att tydliggöra vad som krävs för att få en ansökan prövad är därmed av betydande vikt för att öka möjligheterna att få förhandsbesked. Att fundera på är då om det är möjligt att sänka eller förändra kraven i dessa delar för att på så vis förenkla för sökandena. Frågan är då om och i så fall hur systemet ska förändras för att få ner avvisningsfrekvensen och därmed bättre svara mot behoven. Om det inte går att uppnå tillräcklig effekt inom det befintliga förhandsbeskedsinstitutet är frågan i stället om det finns skäl att införa ett kompletterande system och hur ett sådant i så fall kan utformas.

En förutsättning för att få en ansökan om förhandsbesked prövad är som tidigare nämnts att fråga är om en konkret skattskyldig och en konkret situation som den skattskyldige står inför. Rent hypotetiska frågor besvaras inte av Skatterättsnämnden. Enligt utredningens mening är det inte möjligt att göra några förändringar av dessa villkor med hänsyn till gränsdragningen mot normbildning. Det är dessutom en relativt liten andel av avvisningarna som grundas på att det inte är en konkret fråga eller konkret skattskyldig.

Vad gäller kravet på att förutsättningarna ska vara tillräckligt väl utredda hävdas ibland att kraven skärpts med tiden sedan Skatterättsnämnden inrättades.<sup>6</sup> Orsaken till detta ska vara bl.a. att kvalifikationskraven förändrats och en förändrad syn på förhandsbeskedsinstitutet. Enligt utredningens mening går det som ovan nämnts inte att fastställa att kraven från vare sig HFD eller Skatterättsnämnden egentligen har skärpts. Andelen avvisningar har förvisso ökat sedan Skatterättsnämndens inrättande men de senaste fem åren har andelen varit i princip konstant. Kanske är det så att de frågor som ställs till Skatterättsnämnden i sig genomgått en förändring, pga. bland annat skatterättens utformning, där frågeställningarna i högre utsträckning än tidigare kommit att röra komplicerade rättsliga och faktiska förhållanden, många med inter-

---

<sup>6</sup> Se t.ex. Mattias Fri, Skattenytt 2009 s. 199.

nationell anknytning, i stället för rättsfrågor som är mer renodlade. Att kraven på utredningen är höga i dessa komplicerade frågeställningar är inte förvånande eftersom det ska gå att direkt tillämpa förhandsbeskedet vid beskattningen. För att bl.a. undvika kringgåenden av skattelagstiftningen är det nödvändigt att se hela det sammanhang inom vilket den aktuella frågan ställts. Att lätta på kraven för att meddela förhandsbesked skulle motverka detta. I praktiken skulle en sänkning av kraven på fullgod utredning riskera att försämra rättsäkerheten för den enskilde eftersom det finns en risk att det inte går att tillämpa förhandsbeskedet.

Frågan är om det är möjligt att förenkla för sökanden utan att sänka kraven på en fullgod utredning. Ett av problemen med dagens system är att det ställs höga krav på sökanden att korrekt ange förutsättningarna. HFD och Skatterättsnämnden är dock inte helt främmande för vare sig att fastställa under vilka förutsättningar ett lämnat besked ska gälla eller att i viss mån resonera kring sakfrågan i mål som avvisas.<sup>7</sup> <sup>8</sup>Enligt utredningens mening kan det finnas skäl att i något högre utsträckning godta vissa förutsättningar. Detta bör vara möjligt utan att kravet på att Skatterättsnämnden har tillgång till en fullgod utredning urholkas. En sådan förändring kan bidra till att förenkla för sökanden. Exempel på förutsättningar som kan tänkas accepteras kan vara vissa pre judiciella förhållanden såsom sökandens påståenden om sin rättsliga status vilken inte motsägs av Skatteverket eller att en fysisk person är verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag när denna fråga i sig inte är föremål för prövning. För att förutsättningarna ska godtas bör omständigheterna i ansökan vara sådana att övervägande skäl talar för att förutsättningarna kan godtas. Motsägelsefulla förutsättningar ska självfallet inte godtas och inte heller om det kan misstänkas att det rör sig om en hypotetisk fråga som syftar till att testa ett aggressivt skatteupplägg. Det bör vidare vara sådana frågor som är lätta för Skatteverket att kontrollera vid beskattningen.

Anledningen till att kraven är så höga är som nämnts ovan flera men beror i huvudsak på att förhandsbeskedet ska kunna gå att använda av sökanden och att förhandsbeskedsinstitutet inte ska

---

<sup>7</sup> Jfr t.ex. HFD 2011 ref. 24 och HFD 2011 ref. 72.

<sup>8</sup> Jfr t.ex. RÅ 2008 not. 1 och RÅ 2008 not. 19.

användas till att besvara hypotetiska frågor. I någon mån är dock frågan i princip alltid hypotetisk eftersom det inte finns något tvång för sökanden att genomföra den planerade transaktionen. Att svaret går att använda kan också sägas falla tillbaka på sökanden som i viss mån ansvarar för att förutsättningarna är korrekta annars står sökanden risken för att förhandsbeskedet inte gäller vid beskattningen. Det ska också betonas att ett förhandsbesked inte medför att Skatteverket vid beskattningen inte får eller ska kontrollera att de angivna förutsättningarna är uppfyllda.

Enligt utredningens mening bör det mot bakgrund av ovan sagda i något större utsträckning än i dag finnas möjlighet att godta de av sökanden angivna förutsättningar om de framstår som sannolika och rimliga. Utredningen föreslår därför att det i 7 § tas in en bestämmelse om att förutsättningar får godtas om de är sannolika och rimliga. Det bör dock inte införas någon skyldighet för Skatterättsnämnden att godta lämnade förutsättningar. Förutsättningar som kan utgöra led i aggressiv skatteplanering eller då det kan antas att inte hela bilden av ett händelseförlopp framkommer bör inte godtas. I de fall förutsättningarna godtas utan att de är styrkta ställer det höga krav på Skatteverket att kontrollera att förutsättningarna är uppfyllda om förhandsbeskedet åberopas vid beskattningen.

Mer specifikt vilka förutsättningar som i detalj behöver vara uppfyllda varierar från ansökan till ansökan och det är enligt utredningens uppfattning inte möjligt att reglera detta. Någon sådan reglering finns inte heller i något av de studerade utländska systemen. Bedömningen av när förutsättningarna är tillräckligt tydligt angivna får i stället även fortsättningsvis överlätas till praxis.

#### *Alternativ om förutsättningarna inte är uppfyllda*

Om förutsättningarna inte är tillräckliga har Skatterådet i Danmark möjlighet att lämna svar som inte är bindande i det enskilda fallet men dock vägledande för rättstillämpningen. Denna senare möjlighet till att meddela vägledande besked kan ses som en kombination av prejudikat och ställningstagande. En sådan ordning som den danska har den fördelen att intressanta prejudikatfrågor kan besvaras även om det finns brister i utredningen i det enskilda

fallet. Med sådana möjligheter i det svenska systemet skulle en god del av avvisningsproblematiken sannolikt vara löst. De mer grundläggande processuella förhållandena är dock väldigt annorlunda i Danmark, där Skatterådet har en mycket central ställning i systemet och förhandsbeskedsinstitutet inte är ett tvåpartsförfarande. Förhållandena i Danmark är ganska lika den ordning som vi hade i Sverige när det var Riksskatteverkets rättsnämnd som meddelade förhandsbesked. Några möjligheter att inom ramen för det nuvarande förhandsbeskedsinstitutet ta efter den danska ordningen är det svårt att se eftersom det skulle kräva grundläggande reformer som även riskerar att medföra omfattande negativa konsekvenser. Inte minst förefaller de vägledande beskeden medföra ett så tydligt inslag av normgivning att det skulle vara svårt att förena med regeringsformen. Skatteverket har därtill möjlighet att genom att publicera ställningstaganden åtminstone ge sin syn på oklara rättsfrågor och hur de kommer att agera i frågan. Problemet med den höga avvisningsfrekvensen kan också tänkas minska i omfattning genom att Skatterättsnämnden är än mer aktiv i sin processledning för att få sökanden att lämna tillräckliga upplysningar och konkretisera sina frågor. Med ytterligare förbättringar i processledningen kan det gå att pressa ned avvisningsfrekvensen ytterligare något. Inte sällan resulterar dock processledningen i att sökanden väljer att återkalla sin ansökan och återkomma med en ny.

#### *Bevis- och värderingsfrågor*

Renodlade bevis- och värderingsfrågor kan generellt inte besvaras inom ramen för ett förhandsbesked, även om det inte finns något formellt hinder i lagtexten. Enligt utredningens mening finns det inte heller möjlighet att utöka nämndens prövning till att också omfatta rena bevis- och värderingsfrågor. Rena bevisfrågor lämpar sig bättre att prövas vid beskattningen. En annan sak är att det i många rättsfrågor på skatteområdet finns inslag av både bevis- och värderingsfrågor. Eftersom det inte finns någon klar skiljelinje mellan de båda och inte heller mot vad som är en rättsfråga så förekommer det i praktiken att Skatterättsnämnden och HFD prövar ansökningar där frågeställningen inrymmer både bevis- och värderingsfrågor. Sistnämnda förhållanden godtas då närmast som förut-

sättning för den prövning som ska göras. Ett typexempel kan vara förhållanden som ligger till grund för bedömningen av en ansökan om väsentlig anknytning.

Utredningen har föreslagit att förhandsbesked ska kunna meddelas avseende bl.a. arbetsgivaravgifter. En fråga som härigenom kan komma att prövas gäller förmåner till anställda. Rättsfrågan i detta sammanhang ska rimligen vara om en ersättning eller motsvarande är att betrakta som en förmån, vilket i sin tur kan inrymma inslag av både bevis- och värderingsfrågor. Nästa steg i prövningen är dock än svårare att hantera, nämligen värderingen av en eventuell förmån. Värderingen kan i vissa fall vara betydligt intressantare och mer svårförutsägbar än rättsfrågan för sökanden. Några möjligheter att lösa detta problem genom lagstiftning har utredningen inte funnit. I och med att det inte finns några formella hinder mot att pröva bevis- och värderingsfrågor och då det är något som redan förekommer i viss omfattning anser utredningen att det även fortsättningsvis får överlämnas åt Skatterättsnämnden och HFD att avgöra i det enskilda fallet om ansökan är av den karaktären att den ska prövas.

#### 5.4 Förhandsbeskedens giltighetstid

**Bedömning:** Något förslag om förhandsbeskedens giltighetstid lämnas inte.

I både Norge och Danmark finns möjlighet att ansöka om att förhandsbesked ska gälla under viss tid, normalt fem år. I Sverige anges giltighetstiden av Skatterättsnämnden ex officio. Syftet är att den skattskyldige ska kunna inrätta sig efter beskedet under en längre tid och slippa att årligen återkomma med ansökningar i samma sak. Problemet är att ändrad lagstiftning kan göra att förhandsbeskedet, efter en viss anpassningstid, ändå inte gäller (jfr 16 § 2 st. FHBL). Däremot gäller det fortfarande vid ändrad praxis vilket talar för att giltighetstiden inte görs alltför lång. Samtidigt bör ett förhandsbesked i praktiken ha en betydande rättsverkan vid fler beskattningsperioder än den som omfattas av beskedet om förutsättningarna är desamma. I de fall det är relevant är Skatterättsnämnden redan i dag fri att förordna om giltighet vid flera

beskattningsperioder eller att uttryckligen begränsa giltigheten till att gälla fram till och med ett visst år, vilket också sker i praktiken. Beträffande förhandsbesked om mervärdesskatt fastställer Skatterättsnämnden i normalfallet giltighetstiden till att avse redovisningsperioder under tre år räknat från första redovisningsperioden efter dagen för ansökan. Beträffande förhandsbesked om direkt skatt fastställs giltigheten i normalfallet till att avse beskattningsår som börjar under det kalenderår inom vilket ansökan kom in och under de därpå följande två kalenderåren (om ansökan t.ex. kom in under 2013 gäller beskedet för beskattningsår som börjar under kalenderåren 2013–2015). Det är också möjligt för den skattskyldige att ansöka om förlängning av giltighetstiden. I förarbetena till FHBL (prop. 1997/98:65 s. 52–53) uttalades bl.a. följande. I syfte att åstadkomma en enhetlig reglering av förhandsbeskedsinstitutet bör Skatterättsnämnden, i likhet med vad som gäller för taxeringsfrågor, mot bakgrund av ansökningen och den fråga som avses, bedöma för hur lång tid förhandsbeskedet ska ha bindande verkan. Betydelsefullt i sammanhanget är att det är naturligt att låta ett förhandsbesked omfatta endast näraliggande förfaranden, eftersom beskedet endast kan ha bindande verkan om de omständigheter som beskedet grundas på överensstämmer med de faktiska omständigheterna. Detta gäller oavsett hur gammalt förhandsbeskedet är, men svårigheterna att bedöma detta torde typiskt sett öka med tiden.

Enligt utredningens mening gäller de slutsatser som drogs i ovan angiven proposition alltså och det finns egentligen inga större fördelar från något perspektiv med att reglera förhandsbeskedens giltighetstid. Det har inte heller framkommit några problem med nuvarande ordning.



## 6 Allmänna ombudet och förhandsbesked

### 6.1 Allmänt om allmänna ombudet och förhandsbesked

Allmänna ombudet hos Skatteverket, AO, har möjlighet att ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Av 6 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, FHBL, framgår att för att AO ska kunna ansöka måste ansökan avse en viss enskild och ett konkret yrkande denne gjort hos Skatteverket. Vidare måste Skatteverket ha fattat ett beslut som är till nackdel för den enskilde och det ska dessutom vara av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpningen att förhandsbesked lämnas.

När Skatteverket blev en enda myndighet 2004 tog AO över uppgiften att söka förhandsbesked som Riksskatteverket, RSV, tidigare haft. Möjligheten för RSV att ansöka om förhandsbesked, som infördes 1997, var huvudsakligen betingad av önskemålet om att påskynda prejudikatbildningen. I förarbetena, prop. 1997/98:65 s. 30 f., diskuteras utförligt vad man hoppades uppnå med förändringen och vilka problem som reformen kunde tänkas medföra. Några av de frågeställningar som då utreddes var möjligheterna att få in RSV och förhandsbeskedsansökan på ett tidigt stadium i processen, om det var möjligt för RSV att ansöka om förhandsbesked även om den skattskyldige inte medgav detta och möjligheterna att bryta ut enskilda rättsfrågor i ett beskattningsärende. Prognosen över mängden förhandsbeskedsansökningar låg på att RSV inledningsvis skulle komma att ansöka om 10 till 20 förhandsbesked per år. I själva verket har RSV och sedermera AO kommit att ansöka i betydligt mindre omfattning än prognosen. Några av orsakerna till att antalet ansökningar inte blivit det förväntade är att det är fråga om en tvåpartsprocess och att det finns begränsningar

både för hur tidigt och hur sent i beskattningsförfarandet AO kan ansöka om förhandsbesked. Dessa problemställningar analyseras närmare i avsnitt 6.3 respektive 6.5. Ett särskilt hinder har uppkommit genom att Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, i dom uttalat att AO är förhindrad att ansöka om förhandsbesked med grund i ett obligatoriskt omprövningsbeslut, då den enskilde klagat till allmän förvaltningsdomstol, eftersom det då kan föreligga risk för att samma sak prövas i två instanser samtidigt. Efter HFD avgörandet, RÅ 2009 ref. 92, se avsnitt 6.2, har AO i princip upphört att ansöka om förhandsbesked.

## 6.2 Litis pendens och vilandeförklaring

**Förslag:** Vid vilandeförklaring i förvaltningsrätt ska Skatterättsnämnden kunna pröva förhandsbeskedsansökningar i samma fråga som den som vilandeförklarats.

Enligt 12 § andra stycket FHBL 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 HFD får domstolen förordna att målet helt eller delvis ska vila till dess att förhandsbeskedet vunnit laga kraft. HFD 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 HFD:s avgörande.

Enligt HFD 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 FHBL. 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.

Skatteverket har i en promemoria föreslagit att FHBL ändras på så vis att det i stället för nu rådande möjlighet till vilandeförklaring införs en skyldighet för allmänna förvaltningsdomstolar att vilandeförklara de delar av ett mål som rör samma fråga som den som är föremål för ansökan om förhandsbesked. Bestämmelsen skulle föras in i 21 § FHBL.

Remissinstanserna var i huvudsak positiva till förslaget, med i huvudsak två reservationer. Den första rör den enskildes rätt att få sin sak prövad i domstol. I sak anses att om domstolen blir skyldig att vilandeförklara ett mål när AO ansökt om förhandsbesked så måste den enskilde uttryckligen ha lämnat sitt samtycke till ansökan. En sådan bestämmelse kan införas i 6 och 6 a §§ FHBL. Den andra invändningen rör om den föreslagna ändringen helt åtgärdar problematiken eftersom förvaltningsrätten i det aktuella HFD-avgörandet de facto hade vilandeförklarat målet. Flera remissinstanser förslog därför en uttrycklig bestämmelse i 21 § FHBL om att vilandeförklaring medför att det inte föreligger hinder mot att ta upp ansökan om förhandsbesked till prövning.

Enligt utredningens mening finns det fog för kritiken mot att införa en regel som tvingar förvaltningsrätten att vilandeförklara ett mål om en ansökan om förhandsbesked har inkommit till Skatterättsnämnden innan överklagandet inkom till förvaltningsrätten. Framförallt skulle en sådan ordning allvarligt komma att inskränka domstolens självständighet och riskera att inskränka den enskildes rätt att få sin sak prövad i domstol.

I likhet med vad remissinstanserna föreslagit anser utredningen att en reglering som innebär att vilandeförklaring i förvaltningsrätten ska medföra att det inte föreligger hinder mot att ta upp en ansökan till prövning är tillräcklig för att säkerställa att det inte uppstår någon *litis pendens* situation. Skatterättsnämnden bör regelmässigt kunna invänta ett beslut om vilandeförklaring från förvaltningsrätten innan den egentliga handläggningen av ansökan påbörjas. Regleringen föreslås föras in i 21 § FHBL.

### 6.3 Enskildes medgivande

**Förslag:** Allmänna ombudet ska inhämta den enskildes samtycke innan allmänna ombudet ansöker om förhandsbesked.

För att AO ska kunna ansöka om förhandsbesked krävs i praktiken att den enskilde lämnar sitt medgivande eftersom denne genom att t.ex. påkalla domstolsprövning annars skulle framtvinga en avvisning i Skatterättsnämnden. Det kan i vissa fall vara besvärligt för AO att övertyga den enskilde om att delta i en förhandsbeskedsprocess och detta är något som begränsar AO:s möjligheter att ansöka om förhandsbesked. Denna begränsning är sannolikt betydligt större än vad som förutsågs vid inrättandet av AO:s möjligheter att ansöka om förhandsbesked. Det vore således önskvärt att AO hade möjligheter att föra fram intressanta rättsfrågor även utan den enskildes medgivande. Om den enskilde väljer att inte delta i processen blir det dock knappast tal om ett reellt tvåpartsförfarande och man riskerar dessutom, om frågan inte egentligen är tvistig, att hamna i vad som liknar hypotetiska frågor. Dessutom är det den enskilde som i slutändan äger frågan om var processen ska föras eftersom den enskilde alltid har rätt att påkalla domstolsprövning. Några möjligheter att utöka AO:s möjligheter att ansöka utan den enskildes medgivande finns det därför inte. Enligt utredningens mening kan det tvärtom finnas skäl att införa en reglering om att det finns en uttrycklig skyldighet för AO att inhämta den enskildes medgivande. Detta eftersom det i praktiken redan fungerar så och för att tydliggöra att det inte finns någon risk för att samma fråga prövas i två processer samtidigt. Om den enskilde lämnat ett medgivande till att AO driver processen kan man också tänka sig att det blir mindre risk för att den enskilde ändrar sig på ett senare stadium i processen. Därigenom minskar risken för att en långt gången process behöver avbrytas. Samtycket behöver dock inte vara skriftligt utan det bör räcka med ett muntligt medgivande.

## 6.4 Utökade möjligheter för AO att ansöka

**Förslag:** Möjligheten för allmänna ombudet att ansöka om förhandsbesked rörande tillämpning av skatteflyktslagen utvidgas.

Allmänna ombudet ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked i efterbeskattningsprocesser.

Allmänna ombudet ges möjlighet att i vissa fall ansöka om förhandsbesked innan det fattats ett beskattningsbeslut.

### *Skatteflyktslagen*

Frågor om tillämpning av skatteflyktslagen (1995:575) efter ansökan av den enskilde är något som godtagits i praxis. Det finns också exempel på fall då skatteflyktslagens tillämplighet på ett visst förfarande har prövats efter ansökan av AO, jfr RÅ 2009 ref. 31. I lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor som numera ersatts av FHBL var det uttryckligen reglerat att vid ansökningar om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt, och dess föregångare, fick förhandsbesked meddelas om det var av vikt för sökanden. Liksom avseende tillämpningen av skattelagstiftningen i övrigt kan det vara av vikt att snabbt få fram prejudikat avseende tillämpligheten av skatteflyktslagen. Oklara rättsfrågor på detta rättsområde kan avse många skattskyldiga och även avsevärda belopp. Eftersom den enskilde själv inte kan ansöka om förhandsbesked när deklarationstidpunkten har inträtt kan det många gånger även vara till fördel för den enskilde att det finns en möjlighet att få en snabbare process genom förhandsbesked.

Normalt när AO ansöker om förhandsbesked så är det utifrån ett faktiskt yrkande som framställts av den enskilde och Skatteverket måste också ha fattat ett beslut som gått den skattskyldige emot. Vad gäller förhandsbeskedsansökningar som enbart avser tillämpligheten av skatteflyktslagen är förhållandena något annorlunda eftersom yrkandet från den enskilde enbart består av deklarationen och framförallt finns det inget beslut från Skatteverket rörande tillämpning av skatteflyktslagen. Enligt utredningens mening finns ett intresse av att AO kan ansöka även i sådana fall. AO bör därför ges denna möjlighet om de allmänna förutsättningarna är uppfyllda, dvs. den enskilde måste lämna sitt med-

givande och frågan måste vara av vikt för rättstillämpningen. De faktiska omständigheterna måste givetvis också vara klara.

I dag gäller att en ansökan av AO måste komma in till Skatterättsnämnden innan frågan kommit in till domstol. Enligt utredningens mening bör motsvarande princip gälla även då fråga är om ansökan om tillämpning av skatteflyktslagen. Ansökan måste således komma in till Skatterättsnämnden innan framställan om tillämpning av skatteflyktslagen underställs förvaltningsrätten. På motsvarande sätt som gäller för andra ansökningar om förhandsbesked måste förvaltningsrätten även vilandeförklara målet när framställan kommer in. Om förvaltningsrätten inte vilandeförklarar framställan ska Skatterättsnämnden avvisa ansökan om förhandsbesked.

Det beslut som utgör grund för AO:s ansökan är själva beslutet att göra en framställan till förvaltningsrätten om tillämpning av skatteflyktslagen. För att det inte ska väckas något tvivel om att det rör sig om en verklig tvist bör Skatteverket lämna in framställan om tillämpning av skatteflyktslagen till förvaltningsrätten i nära anslutning till att ansökan om förhandsbesked ställs till Skatterättsnämnden.

Möjligheten för AO att ansöka om förhandsbesked avseende tillämpning av skatteflyktslagen bör lämpligen föras in i en egen bestämmelse.

### *Efterbeskattning*

Enligt de nu gällande reglerna kan AO inte ansöka om förhandsbesked i frågor som identifieras efter att tidsfristen för ordinarie beskattning löpt ut. Skälet för denna begränsning är enligt förarbetena dels rättssäkerhetsskäl, dels att prejudikatintresset rimligen ska ha klingat ut vid tidpunkten för efterbeskattning.<sup>1</sup> Såsom förhandsbeskedsprocessen ser ut jämfört med efterbeskattningsprocessen finns det emellertid i praktiken inga rättssäkerhetsskäl för att förhindra AO att ansöka om förhandsbesked under efterbeskattningsprocessen. Genom att den enskildes medgivande krävs så råder den enskilde till viss del över processen och är den som

---

<sup>1</sup> Prop. 1997/98:65 s. 38.

bestämmer om processen ska ske genom förhandsbesked eller ordinarie domstolsprocess. Förhandsbeskedet är inte heller bindande om inte den enskilde väljer att åberopa det. Förhandsbesked är snarast mest till fördel för den enskilde genom att processen går snabbare. Enligt vad utredningen erfarit är det inte heller ovanligt att intressanta prejudikatfrågor upptäcks under revision eller motsvarande. Att låta AO föra fram prejudikatfrågor genom förhandsbesked i efterbeskattningsprocessen skulle därför kunna vara ett effektivt sätt att förbättra AO:s möjligheter att ansöka om förhandsbesked. Efterbeskattningsprocessen är emellertid starkt förknippad med frågan om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Denna fråga är i sig kopplad till bestämmelserna om påförande av skattetillägg och har bevisfrågekaraktär. Skatterättsnämnden ska som huvudregel inte pröva bevisfrågor och det kan inte heller anses rimligt att Skatterättsnämnden som inte är en domstol med bindande verkan för domstolar ska kunna pröva frågan om det föreligger en oriktig uppgift.

För att kunna pröva intressanta rättsfrågor i ett efterbeskattningsärende måste alltså frågan om oriktig uppgift kunna separeras ut. Ofta kretsar efterbeskattningsprocessen i de allmänna förvaltningsdomstolarna åtminstone initialt kring frågan om oriktig uppgift, även om det finns gott om exempel på fall då det inte är så.<sup>2</sup> Möjligheterna att i praktiken separera en rättsfråga från en fråga om oriktig uppgift är enligt utredningens mening små och det finns alltid en risk att frågan om oriktig uppgift återkommer i processen på ett oförutsägbart vis. Föreligger inte en oriktig uppgift kan det inte heller med säkerhet sägas att ett förhandsbesked avseende den aktuella rättsfrågan är av vikt i processen eftersom det inte säkert går att säga att rättsfrågan alls kan prövas. Det kan dock av flera skäl vara mycket angeläget att få till stånd en möjlighet att snabbt pröva rättsfrågor inom ramen för ett efterbeskattningsärende. En sådan anledning kan vara att det kan röra sig om ett stort antal liknande fall där lång tid har förflutit sedan den eventuellt beskattningsbara händelsen. Det är då angeläget att så snabbt som möjligt undanröja osäkerheten om skattekonsekvenserna för de enskilda och undvika att skapa merarbete för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Däremot är det svårt, mot bakgrund av

---

<sup>2</sup> Jfr t.ex. RÅ 2002 ref. 57.

ovan angivna problem, att se att förhandsbeskedsinstitutet kan erbjuda en generell lösning i dessa situationer. Det kan emellertid långt ifrån uteslutas att en sådan situation som lämpar sig för att ansöka om förhandsbesked ändå kan uppkomma och att allmänna ombudet hittar en rättsfråga som går att separera från frågan om oriktig uppgift. Om den enskilde dessutom är beredd att medge att AO ansöker om förhandsbesked kan möjligheten att ansöka om förhandsbesked i det enskilda fallet vara av stort värde.

*Förhandsbeskedsansökan utan att det föreligger formellt beslut i beskattningsfrågan*

Skatteverket får många frågor från enskilda, t.ex. i form av dialogfrågor. Bland dessa frågor kan det finnas frågor som är av prejudikatintresse och därför vore viktiga att få prövade av HFD så snart som möjligt. Den enskilde är kanske av olika orsaker inte intresserad av att ansöka om förhandsbesked eller kanske saknar resurser att driva frågan. Det vore då till gagn för hela det skatteprocessuella systemet om en sådan fråga i stället kunde lyftas av AO på ett tidigt stadium. För att AO ska kunna ansöka om förhandsbesked krävs som nämnts att frågan rör ett konkret och tvistigt förhållande och att Skatteverket fattat beslut i frågan. Kravet på att det ska finnas ett beslut hänger ihop med att det i ett tvåpartsförfarande behöver vara tydligt att frågan är tvistig mellan parterna, jfr prop. 1997/98:65 s. 36. Enligt utredningens mening behöver inte detta nödvändigtvis manifesteras genom ett beskattningsbeslut som den enskilde motsätter sig eller ett avslagsbeslut på en ansökan eller ett yrkande. Även en skriftlig förfrågan ställd till Skatteverket från en enskild kan i vissa fall vara utformad på så sätt att det är tydligt vilket svar den enskilde önskar sig. Ett brevsvar eller övervägande från Skatteverket kan på motsvarande sätt som ett beslut visa att Skatteverket och den enskilde har motstående uppfattning i en rättsfråga. Om AO då i en ansökan om förhandsbesked yrkar på ett förhandsbesked med en annan utgång än den enskilde eller Skatteverket önskat så är det enligt utredningens mening tillräckligt tydligt att frågan är tvistig mellan parterna. Det bör i praktiken inte vara särskilt vanligt att en fråga till Skatteverket är utformad på ett sådant sätt att den direkt kan fungera som grund för en ansökan



om förhandsbesked men i de fall det genom insatser från AO är möjligt att åstadkomma kan det fylla en mycket viktig funktion.

För att en fråga ska kunna utgöra underlag krävs på samma sätt som gäller när den enskilde ansöker om förhandsbesked att frågan är konkret och omständigheterna helt klarlagda. AO torde vara en garant för att systemet inte missbrukas. Skatteverket besvarar i dag inte heller frågor som kan misstänkas ställs för att användas för aggressiv skatteplanering.

För att utöka Skatteverkets möjligheter att överlämna frågor till AO för att ansöka om förhandsbesked föreslås mot bakgrund av ovan sagda att det införs en möjlighet för AO att ansöka innan Skatteverket fattat ett beslut om beskattning eller dylikt. En sådan möjlighet ger upphov till betydande tidsvinster i processen, vilket bl.a. kan vara av stor vikt för att undvika dubbelarbete för Skatteverket i mängdärenden. Som i andra fall när AO ansöker krävs också att den enskilde lämnar sitt medgivande.

## 6.5 Allmänna ombudet

**Förslag:** Skatteverket ska i sin årsredovisning redogöra för hur många förhandsbeskedsansökningar som AO gjort.

Som nämdes inledningsvis i avsnitt 6.1 har AO inte kommit att få den betydelse för prejudikatbildningen som eftersträvades när AO fick möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Vidare har konstaterats att det finns flera anledningar till att det har blivit så.

Ovan, avsnitt 6.2, angivna förslag ska återställa AO:s möjlighet att ansöka om förhandsbesked med obligatoriska omprövningsbeslut som grund. Mot bakgrund av att AO under åren 2004–2009 ansökte om förhandsbesked 19 gånger varav endast två ansökningar avsåg obligatoriska omprövningsbesked finns det skäl att fundera över om HFD:s dom ensamt kan förklara att AO i det närmaste upphört att ansöka om förhandsbesked eller om det finns andra förklaringar. AO har även bortsett från litis pendens problematiken inte alls kommit att få den betydelse för prejudikatbildningen som var avsikten när möjligheten för AO att ansöka om förhandsbesked infördes. De skäl för att få fram prejudikat genom ansökningar från AO som framfördes som skäl för att införa den rådande ordningen,

främst att snabbt få fram praxis på oklara rättsfrågor som är av betydelse för många, är alltså gällande. De förändringar som föreslagits i avsnitt 6.4 kan förhoppningsvis förbättra AO:s möjligheter att ansöka om förhandsbesked men det är sannolikt så att det i praktiken kommer att vara fråga om ett mycket begränsat antal ytterligare ansökningar utifrån de föreslagna förändringarna.

En grundläggande förutsättning för att AO ska kunna ansöka om förhandsbesked är att Skatteverket lyfter ärenden av intresse till AO. AO deltar i möten och seminarier på Skatteverkets rättsavdelning och har även vänt sig direkt till verksamheten, skattekontoren etc., för att fånga eventuella frågor lämpade för förhandsbesked. Några egentliga möjligheter i övrigt för AO att själv hitta frågor som kan vara aktuella för ansökan om förhandsbesked finns inte med den organisation som finns i dag, med undantag för de fall då den enskilde vänder sig till AO. Såvitt framkommit har Skatteverkets ambitionsnivå i fråga om att förse AO med ärenden möjligen kommit att sjunka med tiden. En förklaring härtill kan vara att det i vissa fall kan medföra ett visst mått av dubbelarbete för Skatteverket. Även litis pendens problematiken kan förutsättas ha bidragit till detta. Skatteverket har kanske också i viss mån varit benägna att publicera ställningstaganden rörande oklara rättsfrågor i stället för att överlämna frågorna till AO för att ansöka om förhandsbesked. Det finns från Skatteverkets utgångspunkt tydliga behov med att publicera ställningstaganden jämfört med att ansöka om förhandsbesked, bl.a. måste löpande beskattningsbeslut ske i rätt tid, det kan ibland gå fortare och det är eventuellt möjligt att nå ut till en bredare mottagarkrets, åtminstone inom Skatteverket. Ett ställningstagande har dock inte alls samma vikt som rättskälla som ett avgörande från Skatterättsnämnden eller HFD utan är egentligen bara Skatteverkets, som är part i beskattningsprocessen, synpunkter på en viss frågeställning. Det bör därför vara både möjligt och lämpligt för Skatteverket att lyfta fler ärenden till AO så att denne i fler fall än i dag får möjlighet att ansöka om förhandsbesked. En möjlighet för att öka Skatteverkets fokus på frågan är att verket redovisar hur många ärenden som lyfts till AO och hur många förhandsbesked som sökts av AO. Enligt utredningens mening kan det vara en bra möjlighet för Skatteverket att visa att man arbetar aktivt för att lyfta fram frågor till AO. När frågor lyfts till AO sker det i allmänhet formlöst och att redovisa hur många

frågor det handlar om i detta första led skulle mest leda till administrativt merarbete och avgränsningsproblem rörande när ett ärende lyfts eller inte. Det får därför anses tillfyllest att Skatteverket till regeringen i sin årsredovisning redogör för antalet ansökningar om förhandsbesked. En annan möjlighet är att AO själv redovisar antalet ansökningar men det skulle inte innebära samma incitament för Skatteverket.

Även vid Tullverket och Försäkringskassan finns det allmänna ombud med uppgifter som delvis motsvarar AO:s. Allmänna ombudet vid Försäkringskassan har som huvuduppgift att driva praxisutvecklingen men har inga möjligheter att göra detta genom att söka förhandsbesked. Allmänna ombudet vid Försäkringskassan är i stället hänvisad till att överklaga Försäkringskassans beslut. Även AO har möjlighet att överklaga Skatteverkets alla beslut och kan på det viset få till stånd en prövning av bl.a. intressanta rättsfrågor även i sådana fall där den skattskyldige inte motsätter sig Skatteverkets beslut. Allmänna ombudet vid Försäkringskassan annonserar också aktivt efter ärenden genom Försäkringskassans intranät för att på det viset få fram ärenden av viss typ. Härigenom finns en möjlighet att aktivt leta fram ärenden på särskilt intressanta rättsområden.



## 7 Skatterättsnämndens organisation

### 7.1 Reglering

**Bedömning:** Reglerna om antalet ledamöter och beslutförhet i Skatterättsnämnden ska även i fortsättningen regleras i lag. Regleringen av organisationen i övrigt kan föras över till förordning.

I dag finns de bestämmelser som reglerar Skatterättsnämndens organisation utspridda i olika författningar, både lag och förordningar. Vissa andra frågor, såsom anställningsformer för ordförande och vice ordförande, är inte reglerade. Frågan är då vad som är nödvändigt att reglera och i så fall på vilket sätt samt om det är möjligt att i högre utsträckning än i dag samla bestämmelserna på ett ställe.

I samband med lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, FHBL:s, tillkomst uttalade Lagrådet (prop. 1997/98:65 s. 124) bl.a. att föreskrifter som gäller grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet anses allmänt sett böra hänföras till föreskrifter om skatt (jfr prop. 1973:90 s. 302 och t.ex. RÅ 1987 ref. 21 och RÅ 1988 ref. 146). Lagrådet konstaterade vidare bl.a. att till grunderna för taxeringsförfarandet hör enligt Lagrådets uppfattning det regelverk som anger av vem och på vilket sätt beslut om underlaget för beskattningen ska fattas. Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft är på yrkande av den enskilde bindande för skattemyndigheten och allmän förvaltningsdomstol. Grundläggande regler rörande förhandsbeskedsinstitutet synes mot bl.a. denna bakgrund böra hänföras till skatteområdet. De i formellt hänseende viktiga reglerna om antalet ledamöter och beslutförhet i Skatte-

rättsnämnden måste anses tillhöra denna kategori och alltså kräva lagform.

Enligt utredningens mening är Lagrådets slutsatser alltså aktuella. De grundläggande reglerna om bl.a. antalet ledamöter och beslutsförhet behöver därför även fortsättningsvis vara reglerade i lag. FHBL innehåller i dag även regler om nämndens indelning i avdelningar, m.m. Dessa bestämmelser behöver enligt utredningens mening inte regleras i lag. Genom att flytta dessa bestämmelser till förordning blir det också enklare att vid behov ändra de regler som finns om nämndens organisation. Därigenom blir det möjligt att öka flexibiliteten i organisationen.

Utredningen återkommer nedan till behovet av ändringar i gällande regler och om det finns behov av ytterligare reglering. Utredningens uppdrag omfattar endast frågor som rör beslut och handläggning av ansökningar om förhandsbesked. Utredningen vill dock framhålla att det i annat sammanhang kan finnas skäl att överväga Skatterättsnämndens knytning till Skatteverket. Skatterättsnämnden har Skatteverket som s.k. värdmyndighet. Detta innebär bl.a. att verket tillhandahåller kanslipersonal och lokaler samt administrativt stöd av olika slag. Kanslipersonalen är anställd hos Skatteverket. Att Skatterättsnämnden av effektivitetsskäl behöver vara kopplad till en värdmyndighet står helt klart. Mot bakgrund av bl.a. Skatteverkets partsställning i Skatterättsnämnden kan det ifrågasättas om Skatteverket är den lämpligaste värdmyndigheten.

## 7.2 Handläggningen och beslut i Skatterättsnämnden

**Förslag:** Ordförande och vice ordförande ges behörighet att ensamma ta beslut om att avvisa en ansökan om förhandsbesked om frågan är av enkel beskaffenhet.

**Bedömning:** Möjligheten för nämnden att fatta beslut med tre ledamöter bör användas i större utsträckning än i dag. Ärendehandläggningen behöver inte regleras ytterligare.

Ett problem som ofta lyfts fram är att det tar lång tid att få ett förhandsbesked. Problemet är som tidigare nämnts, se avsnitt 5.1, inte nytt utan lyftes fram bl.a. i samband med att Skatterättsnämnden inrättades. Fråga är vilka möjligheter som finns att förkorta handläggningstiderna utan att kravet på kvalitet och rättssäkerhet minskas.

En första fråga är vad som kan anses tillräckligt snabbt för att tillgodose sökandenas behov. Något klart svar på denna fråga finns inte utan det kan säkerligen aldrig gå fort nog ur sökandens synvinkel. Samtidigt är Skatterättsnämndens handläggningstider inte på något avgörande sätt längre än vad man får räkna med för motsvarande förhandsbesked i de jämförda grannländerna. Det bör dock vara möjligt att genom olika åtgärder korta handläggningstiderna. För att förhandsbeskeden ska fylla sitt syfte att ge en enskild ett besked i förväg så är det en förutsättning att beskedet kan lämnas utan onödig tidsutdräkt. Att ovissa skattefrågor snabbt kan klarläggas är av vikt i synnerhet för den enskildes rättssäkerhet.

Det finns flera faktorer som påverkar handläggningstiderna. En är de utrednings- och kommuniceringsåtgärder som vidtas innan ansökan kan tas upp till prövning i nämnden. Det är inte ovanligt att ansökan som ges in t.ex. inte innehåller alla de uppgifter som krävs för att förhandsbesked ska kunna meddelas. Om ansökan behöver kompletteras, kanske flera gånger, innebär det naturligtvis att handläggningstiderna blir längre än nödvändigt. Det ställs höga krav på att bl.a. de faktiska förhållanden som ska läggas till grund för ett förhandsbesked är redovisade på ett fullständigt och klarläggande sätt och det råder ibland en viss osäkerhet hos sökanden om vilka uppgifter som ska lämnas. Skatterättsnämndens kansli arbetar i dag aktivt med att få in den information från sökandena som behövs, se avsnitt 3.1.3. Det bör dock vara möjligt att genom en än mer aktiv processledning från kansliets sida få ner handläggningstiderna. Samtidigt måste framhållas att det krävs att sökandena är införstådda med vad som krävs för att få ett förhandsbesked och också är öppna med att redovisa alla fakta. Det är också väsentligt för att få ner handläggningstiderna att parterna är noga med att hålla svarstiderna. Begäran om anstånd förlänger handläggningstiderna samtidigt som nekat anstånd innebär risk för att frågan inte blir allsidigt belyst. Detta är åtgärder som kan vidtas

inom ramen för gällande regler och det finns således inget behov av att någon ytterligare författningsreglering i denna del.

En annan fråga är om beslutsfattandet kan effektiviseras. I den nuvarande ordningen avgörs i princip alla ärenden om förhandsbesked i Skatterättsnämnden genom beslut i nämnden. Ordföranden och vice ordföranden får dock ensamma fatta andra beslut än att lämna förhandsbesked, som t.ex. avskrivning vid återkallelse, beslut i samband med sekretessprövning och den rättidsprövning som görs vid överklagande till HFD samt vissa andra beslut.

När det gäller beslutsfattandet kan det finnas utrymme för förenkling och effektivisering i syfte att något förkorta handläggningstiderna i Skatterättsnämnden. Enligt nu gällande regler är nämnden beslutsför när ordföranden samt fem andra ledamöter är närvarande. Det finns också en möjlighet för nämnden att lämna förhandsbesked och besluta om avvisning om ordförande eller vice ordförande och två andra ledamöter är eniga. Denna möjlighet att besluta på tre används emellertid aldrig. En grundläggande princip för beslutfattandet bör vara att besluten inte fattas av fler personer än vad som är nödvändigt. Fler beslutsfattare kan bidra till högre kvalitet varför det i svåra avgöranden bör vara en fullsuttet nämnd som beslutar men det kan inte anses nödvändigt i enklare ärenden. Beslutsordningen i Skatterättsnämnden behöver därför effektiviseras för att få ner handläggningstiderna.

Enligt utredningens mening bör den möjlighet som nämnden har i dag att fatta beslut på tre ledamöter användas. Detta dels i fråga om förhandsbesked som avser frågor av enklare beskaffenhet och som är av betydelse för den enskilde men inte för rättstillämpningen. Det kan t.ex. vara frågor om väsentlig anknytning, andra ärenden där det redan finns viss praxis på området eller ärenden som gäller förlängning av giltighetstiden. I princip bör även samtliga avvisningsbeslut kunna tas med tre ledamöter. I sammanhanget kan noteras att frågan alltid kommer att behandlas i fullsuttet nämnd om enighet inte kan uppnås mellan de tre ledamöterna.

När det gäller avvisningsbesluten finns det enligt utredningens mening därutöver skäl att ytterligare förenkla beslutfattandet. Beslut om avvisning kan i och för sig inrymma svårare överväganden. Många avvisningsbeslut föranleds dock av att ansökan är ofullständig eller rör frågor som nämnden av formella skäl inte ska besvara. I sådana enklare fall bör ordförande eller vice ordförande



ensamma kunna fatta beslut om avvisning. Här kan en direkt jämförelse med Etikprövningsnämnderna göras, där ordförande eller på delegation av ordföranden en föredragande i nämnden ensam får avgöra frågor om t.ex. avvisning.<sup>1</sup> Med en sådan ändring behöver inte nämndens övriga ledamöter belastas med de mindre kvalificerade frågorna och vissa tidsvinster kan därmed göras. Liksom avseende motsvarande reformer inom domstolsväsendet är effektivitetsaspekten av avgörande vikt. Enligt utredningens mening finns det sammanfattningsvis starka effektivitets skäl för att föra in en bestämmelse i FHBL om att avvisningsbeslut av enkel beskaffenhet kan fattas av ordföranden eller vice ordföranden ensam. Skatterättsnämnden bör också bättre än vad som är fallet i dag kunna utnyttja möjligheten att avgöra ärenden med tre ledamöter.

Ledning i vad som är ett enklare fall kan tas från domstolsväsendet där frågor som är av enkel beskaffenhet ofta kan avgöras av en ensam lagfaren domare. Av förarbetena till 1 kap. 3 § rättegångsbalken (prop. 1988/89:95 s. 60 f.) framgår bl.a. följande. Rekvisitet av enkel beskaffenhet tar sikte både på den rättsliga bedömningen och på bevisvärderingen. Ett mål som är så omfattande att det är svårt att behärska för en person kan inte heller sägas vara enkelt. Det är klart att en avgränsning av detta slag kan ge upphov till tveksamheter. Å andra sidan är det praktiskt taget omöjligt att i lagtext åstadkomma en mera preciserad avgränsning utan att utrymmet för att tillämpa den nya regeln onödigtvis inskränks. Det kan dock överlämnas till den enskilde domaren att med ledning av en allmänt hållen regel avgöra frågan om rättens sammansättning i dessa fall.

Motsvarande bestämmelse för de allmänna förvaltningsdomstolarna finns i 18 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar.

---

<sup>1</sup> Jfr 27 § lagen (2003:460) om etikprövning av forskning som avser människor.

### 7.3 Nämndens organisation

**Förslag:** Ersättarna ska kallas till nämndens sammanträden endast om det finns behov av det.

**Bedömning:** Det finns inte skäl ändra nämndens organisation eller sammansättning.

En fråga är om det finns något att vinna på organisatoriska förändringar av nämnden för att effektivisera hanteringen av förhandsbeskeden. Nämnden är i dag organiserad på två avdelningar, för direkt skatt respektive indirekt skatt, med en ordförande och en vice ordförande på varje avdelning. Avdelningen för direkt skatt hanterar ungefär dubbelt så många ärenden per år som avdelningen för indirekt skatt och sammanträder också ungefär dubbelt så ofta, eller ungefär en gång per månad. Kanslichefen är ordförande i avdelningen för indirekt skatt och även vice ordförande i avdelningen för direkt skatt.

Dagens uppdelning på två avdelningar är en följd av specialisering hos ledamöterna på direkta eller indirekta skatter. Någon motsvarande formell indelning finns t.ex. inte i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Ofta är det dock sannolikt så att en sådan uppdelning förekommer i praktiken.

De olika måltyperna utgör inte något starkt skäl i sig för att behålla en formell uppdelning på två avdelningar utan det bör gå att hantera olika måltyper inom en avdelning. Inom domstolsväsendet har utvecklingen gått mot allt större avdelningar. Samtidigt är det inte självklart att en sammanslagning skulle erbjuda så mycket fördelar. Skatterättsnämndens funktion som expertnämnd förutsätter specialistkunskap inom respektive område hos ledamöterna även om ärendena skulle hanteras inom en enda avdelning. Det är därför svårt att se vad man skulle vinna i praktiken med en sammanslagning av avdelningarna. Mot bakgrund av hur litet Skatterättsnämndens kansli är och hur nämnden arbetar i praktiken är det också svårt att säga att det går att nå några stordriftsfördelar genom en sammanslagning. Vissa förbättringar kan dock vara möjliga att uppnå, t.ex. kan det vara enklare att sammankalla ett par ledamöter för ett extra sammanträde vid behov för att hantera svårare avvisningsärenden om det finns många ledamöter att tillgå. Enligt utred-

ningens mening finns det i dag inte något skäl att ändra dagens ordning med att Skatterättsnämnden ska bestå av två avdelningar. I stället för att slå ihop avdelningarna kan det vid en eventuell kraftigt ökad ärendetillströmning finnas behov av att tillskapa en tredje avdelning. Här är det särskilt de nya skatter och avgifter som det blir möjligt att ansöka om förhandsbesked för som kan komma att öka ärendetillströmningen och de skiljer sig dessutom från de skatter som nämnden i nuläget har att arbeta med på ett sådant sätt att en viss specialisering kan vara fördelaktig. Någon så stor ökning av ärendetillströmningen att organisationen behöver ändras är det dock svårt att se i dagsläget.

En annan fråga är om nämndens sammansättning kan behöva förändras. Skatterättsnämndens ledamöter och ersättare utses av regeringen, på rekommendation av ett antal olika institutioner och organisationer. Nämnden består i dag av högst fjorton ledamöter och tio ersättare, jfr avsnitt 3.1.3. Någon mer detaljerad reglering om varifrån ledamöter och ersättare ska hämtas finns för närvarande inte. Vid en jämförelse med andra liknande nämnder kan konstateras att detta lösts på olika sätt. I Bokföringsnämnden, BFN, vars sammansättning liknar Skatterättsnämndens, är sammansättningen inte reglerad i detalj. När det gäller t.ex. Hälso- och sjukvårdsnämnden, HSAN, är det däremot så att det i förordning reglerats på förslag från vilka organisationer som ledamöter utses. I BFN, liksom i Skatterättsnämnden, är det nämndens behov av bred kompetens hos ledamöter och ersättare som styr urvalet. Något mer påtagligt behov av att i detalj reglera vilka organisationer som ska få lämna förslag på ledamöter och ersättare finns det därför enligt utredningens mening egentligen inte utan det kan i stället vara en fördel att det finns utrymme för viss flexibilitet.

En principiell fråga berör representationen i Skatterättsnämnden och det är om nämndens ledamöter på grund av sin anställning i andra organisationer kan anses jäviga. Ledamöterna i nämnden deltar i och för sig i arbetet i egenskap av skatterättsliga experter och är alltså inte representanter för någon organisation. Det kan emellertid inte helt bortses från att ledamöterna utanför nämnden har andra anställningar och särskilt kan noteras att anställda på Skatteverket, som alltid är part, deltar i avgörandena. Andra ledamöter är anställda inom det privata näringslivet och kan då anses representera de skattskyldigas intressen. Att beakta är även Högsta

förvaltningsdomstolens, HFD, avgörande HFD 2011 ref. 15, där en adjungerad ledamot i kammarrätten ansågs jävig i ett taxeringsmål eftersom vederbörande under adjunktionen var tjänstledig från en anställning inom Skatteverket. Mot detta ska ställas att det är av mycket stort värde för Skatterättsnämndens arbete att kunna ta del av expertis från Skatteverket. HFD-avgörandet är inte heller direkt tillämpligt eftersom Skatterättsnämnden inte är en domstol. Slutligen kan det också konstateras att många andra nämnder fungerar på ett liknande vis, dvs. att ledamöter med expertkunskaper som är anställda inom olika organ som kan anses ha ett partsintresse. Exempel på detta sistnämnda är de regionala djurförsöksetiska nämnderna, HSAN och Pressens opinionsnämnd. Sammanfattningsvis är det utredningens uppfattning att Skatterättsnämnden sammansättning inte utgör skäl att ifrågasätta dess opartiskhet. Den breda representationen är i stället en starkt bidragande faktor till den höga kvalité Skatterättsnämnden har på sin verksamhet.

Med den i dag rådande arbetsbelastningen har det inte framkommit något som visar att det behövs fler ledamöter eller ersättare för dessa. När det gäller nämndens sammanträden har dock framkommit att i dag deltar samtliga ersättare på respektive avdelning vid alla sammanträden, på frivillig basis. Ett argument för att ersättarna ska delta i möjligaste mån är att de normalt representerar en specifik sakkunskap och också utsetts av regeringen av den anledningen. Deras synpunkter tillför nämnden en sakkunskap som är viktig och hela idén med nämndverksamheten. Även om det förekommer ärenden som inte direkt berör ersättarens sakområde kan de ändå bidra med värdefulla allmänna synpunkter. Dessutom är en hög närvaro i nämnden ett sätt för ersättaren att hålla sig à jour med utvecklingen och vilka ärendetyper som är uppe i nämnden och därmed lättare kunna träda in som beslutande vid förfall av en ledamot.

Eftersom ersättarna normalt inte deltar i meddelandet av förhandsbeskeden kan det ifrågasättas om det är nödvändigt att de alltid deltar. I FHBL anges att fler än sex ledamöter samt ordförande inte får delta i beslutsfattandet. Av 4 § i instruktionen för Skatterättsnämnden följer att ersättare får kallas att närvara vid överläggningen även om ingen av ledamöterna har förhinder, men de får inte delta i nämndens beslut.

Det finns som ovan nämnts goda argument för att ersättarna deltar på sammanträdena även om de inte har någon beslutsfunktion. Dagens reglering synes dock ha tillämpats så att ersättarna alltid kallas till nämndens sammanträden. Det är tveksamt om det varit syftet med dagens regler. En allmän princip är också att fler inte ska delta i ett beslut än vad som behövs. Om en ersättare i stället kallas in när det är behövt så medför detta dessutom en viss besparing för Skatterättsnämnden utan påtaglig nackdel för nämnden. I andra statliga nämnder används också ersättarna på detta sätt. Detta sammantaget och då det inte har framkommit annat än att ersättarnas närvaro är mer önskvärd än nödvändig så anser utredningen att det i princip inte finns skäl för att ersättarna ska delta vid nämndens sammanträden annat än då de är kallade för att ersätta en ledamot. Detta gäller särskilt i de ärenden som kan tas av tre ledamöter. Det kan dock finnas fall där det finns behov av att låta en ersättare närvara. Det kan t.ex. vid ett sammanträde förekomma ärenden som en ersättare har särskild expertkunskap om. Avsikten är inte att förbjuda ersättarna att närvara vid sammanträden, men nämnden bör noga överväga vilka ersättare som kallas till sammanträdena och inte regelmässigt kalla samtliga.

### 7.3.1 Ordföranden och vice ordföranden

**Förslag:** Det ska utses två vice ordförande på varje avdelning.

**Bedömning:** Kanslichefen bör inte vara ordförande i någon avdelning.

En fråga som aktualiserats i utredningen berör hanteringsordningen i det fall både ordföranden och vice ordföranden i nämnden är jäviga i ett enskilt ärende. Ordförandeskapsfrågan i händelse av jäv för ordförande och vice ordförande är inte närmare reglerat i FHBL. Inte heller finns något reglerat i förordningen (2007:785) med instruktionen för skatterättsnämnden. Enligt 9 § instruktionen har uttryckligen undantagits en rad bestämmelser i myndighetsförordningen (2007:515) bl.a. den som skulle göra det möjligt för nämnden att själv bestämma arbetsordning.

Även om problemet med att såväl ordförande som vice ordföranden är jäviga inte torde vara särskilt vanligt bör det vara klart vad som gäller om en sådan situation skulle uppstå. Ett alternativ är att i lagen föra in en bestämmelse som reglerar möjligheten för den ledamot som är äldst i tjänst som ledamot att träda in som ordförande vid förfall för ordinarie ordförande och vice ordförande. I FHBL anges dock att det är regeringen som bland ledamöterna ska utse en ordförande och en vice ordförande på varje avdelning. Enligt utredningens mening är det därför lämpligare att ändra nuvarande regler så att det i stället ska utses två vice ordföranden per avdelning. Därigenom blir det närmast uteslutet att det skulle kunna uppstå en sådan situation där det inte finns någon som kan träda in som ordförande.

En annan fråga i detta sammanhang är ordförandenas anställning. I dag har en av de nuvarande ordförandena, som också är kanslichef, sin anställning i Skatteverket. Den andra ordföranden, som arbetar heltid som ordförande i nämnden, har inte sin anställning i Skatteverket. Att kanslichefen är anställd i Skatteverket men utses av regeringen är reglerat i 9 och 25 §§ förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket. Även kansliets övriga personal är anställd i och avlönad av Skatteverket.

I andra jämförbara nämnder har man valt lite olika lösningar. I allmänhet är dock ledamöterna i nämnderna inte alls kopplade till respektive nämnd på det sätt som ordförandena och en av vice ordförandena i Skatterättsnämnden är. Ordförandena är normalt inte anställda i nämnderna utan har sina huvudsakliga arbetsuppgifter på annat håll. Kanslicheferna är i allmänhet inte ledamöter i nämnderna, men det finns undantag såsom t.ex. inom ett par av de regionala Etikprövningsnämnderna. Några författningsregleringar rörande anställningsformerna finns inte i de studerade nämnderna. Det framgår inte annat än att respektive nämnd anpassat sig efter de för var nämnd rådande förutsättningarna. Nämnderna är relativt små organisationer som behöver vara flexibla. Att det då saknas regleringar om just anställningsformerna är en förutsättning för att snabbt kunna anpassa sig om förutsättningarna ändras. I stället är funktionerna i nämnderna reglerade på olika sätt.

För Skatterättsnämndens del är ordningen med ordföranden som har sina huvudsysslor i nämnden något som är speciellt för Skatterättsnämnden, liksom att kanslichefen även fungerar som

avdelningsordförande. Det finns ett behov av att reglera ordförandenas anställningar utifrån ett arbetsgivarperspektiv, med hänsyn till olika typer av arbetsgivaransvar etc., eftersom båda ordförandena de facto arbetar i nämnden. Eftersom ordförandena huvudsakligen arbetar i nämnden kan man överväga om de inte också ska vara anställda i nämnden, vilket utredningen anser vara den lämpligaste lösningen. Utredningen lämnar dock inget förslag i denna del eftersom frågor om anställning inte ingår i utredningens uppdrag.

Att kanslichefen är anställd i Skatteverket betingas av att det är Skatteverket som tillhandahåller kansliet. Det är då naturligt att även kanslichefen är anställd av verket. Något skäl att ändra denna ordning finns inte. En annan fråga är om kanslichefen också ska vara ordförande i nämnden. Mot bakgrund av Skatteverkets ställning som part i processen, är denna ordning inte helt invändningsfri även om den i praktiken inte medfört några problem. Utredningen anser därför att kanslichefen av formella skäl inte också bör vara ordförande i någon av nämndens avdelningar. Då frågor om utnämnannde av ordföranden beslutas av regeringen lämnar utredningen inte något förslag i denna del.





## 8 Ansökningsavgift

**Förslag:** Ansökningar rörande mervärdesskatt och punktskatter avgiftsbeläggs på samma sätt som övriga ansökningar.

Ansökningsavgiften höjs och delas upp i två delar, dels en grundavgift som alltid utgår och dels en tilläggsavgift som debiteras om förhandsbesked meddelas. Grundavgiften ska betalas innan handläggningen av ansökan påbörjas och om avgiften inte betalas ska ansökan avskrivas. Tilläggsavgiften beslutas av ordföranden eller vice ordföranden och bestäms enligt en i förordning reglerad schablon.

Skatterättsnämnden får ta ut en avgift för att pröva en ansökan om förhandsbesked, om ansökan avser annat än punktskatt eller mervärdesskatt. Avgiften ska bestämmas till mellan 1 000 kronor och 20 000 kronor. Föreligger särskilda skäl får avgiften bestämmas till ett lägre belopp än 1 000 kronor. Om ansökan inte sakprövas utgår ingen avgift och om ett meddelat förhandsbesked undanröjs av Högsta Förvaltningsdomstolen för att det inte borde ha meddelats så betalas avgiften tillbaka.

### *Indirekta skatter*

Ansökningar om förhandsbesked avseende indirekta skatter är i dag befriade från ansökningsavgift. Enligt utredningen finns det skäl att ånyo överväga om möjligheten att ta ut avgift ska omfatta även ansökningar avseende indirekt skatt. Av förarbetena (prop. 1997/98:65 s. 50) framgår att anledningen till att de indirekta skatterna inte omfattas är att de typiskt sett ska belasta den slutlige konsumenten av den skattepliktiga varan eller tjänsten medan förhandsbeskedet i regel inte söks av denne. Enligt utredningens

mening kan det ifrågasättas om det verkligen finns skäl att behålla denna skillnad i avgiftshänseende mellan olika typer av förhandsbesked på skatteområdet. Den som söker förhandsbesked i fråga om indirekt skatt har på samma sätt som gäller på de direkta skatternas område ett eget omedelbart intresse av den fråga som ansökan avser. Det kan därför inte med hänsyn till de indirekta skatternas karaktär finnas skäl att behålla den nuvarande ordningen med helt kostnadsfria förhandsbesked. Inte heller har man i Danmark, Finland eller Norge funnit anledning att göra någon större skillnad på direkt och indirekt skatt i detta avseende. Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns skäl att låta alla ansökningar oavsett typ av skatt eller avgift som berörs omfattas av skyldigheten att betala en ansökningsavgift. Utredningen återkommer nedan till möjligheten att sätta ned avgifterna.

### *Ansökningsavgiften*

I den nu rådande ordningen ska ansökningsavgiften som nämnts bestämmas till mellan 1 000 kronor och 20 000 kronor. Några närmare anvisningar för var i detta intervall avgiften ska hamna i det enskilda fallet finns inte men utgångspunkten är att maxbeloppet är reserverat för mer komplicerade ansökningar från större företag. Beloppintervall har gällt sedan juli 2006, innan dess uppgick ansökningsavgiften till lägst 600 kronor och högst 10 000 kronor. I jämförelse med hur avgifterna beräknas i Danmark och Norge är de svenska avgifterna i vart fall inte låga. Jämförelsen med dessa länder är dock inte helt möjlig att göra eftersom det finns stora skillnader mellan utformningen av systemen och i vad den skattskyldige kommer i åtnjutande av, inte minst i form av att det i Sverige är fråga om fri fullföljd med förtur i högsta rättsliga instans. Vid beaktande av dessa skillnader framstår den svenska maxavgiften om 20 000 kronor vid jämförelse med t.ex. de ungefär 15 000 kronor som är maxavgift i Norge som anmärkningsvärt låg eftersom ett norskt förhandsbesked inte kan prövas rättsligt utanför den ordinarie skatteprocessen. I Finland är den högsta avgiften ungefär 30 000 kronor per fråga. Jämfört med andra liknande avgifter i Sverige framstår den nuvarande avgiften också som låg. Med beaktande härav och då ansökningar om förhandsbesked numera i allt större

utsträckning avser internationella förhållanden och komplicerade utredningskrävande transaktioner anser utredningen att det finns skäl att generellt justera upp ansökningsavgiften.

Hur stor avgiften ska vara i det enskilda fallet avgörs i dagsläget av nämnden i samband med att förhandsbeskedet meddelas. Det är därför i princip omöjligt för sökanden att i förväg bilda sig en uppfattning om hur stor avgiften slutligen kommer att bli och dessutom tas nämndens tid i anspråk för rent administrativa frågor. Båda dessa problem kan huvudsakligen undvikas genom en ordning som den som finns i Finland och Norge där avgift utgår enligt en fastställd tariff.

Syftet med en avgift är både att få viss kostnadstäckning för den service till de enskilda som förhandsbeskedsinstitutet ändå är samt att i viss mån styra både mängden ansökningar och minimera antalet ansökningar som det inte är möjligt att pröva. För låga avgifter riskerar att leda till att det kommer in för många ansökningar med frågor som är bättre lämpade att besvara på annat sätt och för höga avgifter riskerar att leda till att det inte kommer in några ansökningar alls. Att antalet ansökningar minskar till följd av för höga avgifter är inte önskvärt men samtidigt är ansökningsavgiften i allmänhet en relativt liten del av en sökandes sammanlagda kostnader för att ansöka varför något högre avgifter sannolikt inte har någon nämnvärd påverkan på ärendetillströmningen. Avgifterna kan dock behöva differentieras utifrån sökandenas betalningsförmåga. Det finns också skäl, både utifrån betalningsförmåga, frågornas komplexitet och absoluta ekonomiska betydelse, att ha olika avgifter beroende på om sökanden är en fysisk person, en näringsidkare eller ett bolag. Särskild hänsyn måste tas till små enskilda näringsidkare. Indelningen kan dock inte göras hur detaljerad som helst eftersom det då uppkommer gränsdragningsproblem och förutsägbarheten försämras. Med förebild i det norska systemet kan indelningen lämpligen göras i fyra nivåer. I Norge är nivåerna indelade ungefär utifrån 1. fysiska personer, 2. enskilda näringsidkare, 3. mindre företag och 4. större företag.

Motsvarande indelning bör med viss modifiering kunna tillämpas även i Sverige. Det skulle innebära att den första nivån är till för ansökningar för fysiska personer och en andra nivå bör gälla för fysiska personer om frågan avser näringsverksamhet. Fråga är sedan om avgiften för juridiska personer bör vara uppdelad så att små

företag får en lägre avgift. Ett alternativ är att dela upp de juridiska personerna i flera avgiftsnivåer baserat på omsättning. Både i Norge och i USA har man också valt att ha sådana indelningar. Enligt utredningens mening är det en modell som inte fungerar särskilt väl utifrån svenska förhållanden eftersom det riskerar att bli ytterst trubbigt. Till exempel kan ett holdingbolag ha liten omsättning och få anställda men den ställda fråga kan ha mycket stor ekonomisk betydelse. Att enbart utgå från antal anställda skulle innebära samma problem. En annan möjlighet är att använda den definition av små företag som används inom EU.<sup>1</sup> Små företag definieras som fristående företag, och företag som tillsammans med partnerföretag eller anknutna företag, som sysselsätter färre än 50 personer och vars omsättning eller balansomsättning inte överstiger 10 miljoner euro per år. Denna definition används även i annan lagstiftning för att definiera små företag. Enligt utredningens mening talar övervägande skäl för att små företag bör få samma avgift som enskilda näringsidkare. Det bör ankomma på sökanden att lämna de uppgifter som behövs för att bedöma om det är ett litet företag. Någon anledning för Skatterättsnämnden att kommunicera sådana uppgifter med Skatteverket finns inte.

Nästa nivå är för juridiska personer som inte är små företag. Den högsta nivån kan tillämpas på mer utredningskrävande ansökningar från juridiska eller fysiska personer. I Finland har de särskilt krävande ärenden definierats som ärenden som kräver mer än 30 timmars arbetstid av kvalificerad handläggare. Denna definition bör kunna användas även i Sverige även om det givetvis är svårt att mer exakt mäta hur lång tid det enskilda ärendet fordrar. Den högsta avgiften kan även tillämpas när den ekonomiska betydelsen för den enskilde är mycket betydande. Att avgiften även avspeglar den enskildes intresse av att få ett bindande besked i förväg var också ett av de ursprungliga skälen till att alls avgiftsbelägga förhandsbeskeden.<sup>2</sup> Nackdelarna med den av utredningen föreslagna ordningen är huvudsakligen att det kan upplevas orättvist att i princip samma frågeställning kommer att avgiftsbeläggas på olika sätt beroende på om sökanden är t.ex. en enskild näringsidkare respektive ett lite större aktiebolag. Någon millimeterrättvisa är

---

<sup>1</sup> Kommissionens rekommendation 2003/361/EG

<sup>2</sup> Prop. 1951:64 s. 115.

dock inte möjlig att uppnå och avgiften är i allmänhet endast en mindre del av sökandens kostnader för att ansöka om förhandsbesked. Att avgifterna är förutsägbara för sökanden och enkla att administrera för Skatterättsnämnden är sammantaget av större vikt.

Hur stor ska då avgiften i de olika nivåerna vara? Storleken på avgiften har inte förändrats sedan 2006. Mot bakgrund av den typ av frågor som nämnden prövar finns skäl att höja avgiften rejält. Utredningen föreslår att den lägsta avgiften bestäms till 5 000 kronor, avgiften för fysiska personer om frågan rör näringsverksamhet och små företag bestäms till 10 000 kronor, normalavgiften för juridiska personer till 30 000 kronor och den förhöjda avgiften för särskilt utredningskrävande ärenden eller då det är fråga om mycket stora belopp sätts till 50 000 kronor.

I Finland har man valt att komplettera ansökningsavgiften med en handläggningsavgift som utgår om det av något skäl inte går att meddela förhandsbesked eller om förhandsbeskedet undanröjs i högre instans. En sådan handläggningsavgift, eller grundavgift, är enligt utredningens mening ett bra sätt att få åtminstone någon täckning för det arbete som Skatterättsnämnden ändå tvingas lägga ner och bör därför införas även i Sverige. Grundavgiften kan lämpligen bestämmas till 1 000 kronor. Denna avgift ska betalas innan Skatterättsnämnden påbörjar den egentliga handläggningen av ansökan. Inkommer inte betalningen inom viss tid, lämpligen 30 dagar från anmodan, förfaller ansökan om förhandsbesked. Ansökan ska då avskrivas från vidare handläggning. Sökanden är i sådana fall hänvisad till att ansöka på nytt om önskemålet att få sin sak prövad kvarstår.

På samma vis som tidigare bör det även fortsättningsvis vara möjligt för Skatterättsnämnden att sätta ned avgiften om det finns särskilda skäl, såsom t.ex. om det är flera skattskyldiga som ansöker gemensamt. Särskilda skäl kan också avse särskilt ömmande fall såsom då mindre näringsidkare lyfter prejudikatsintressanta frågor. Det bör dock endast vara tilläggsavgiften som kan sättas ned. Grundavgiften föreslås bli så pass låg att det i princip aldrig kan finnas skäl till nedsättning om handläggningen av ärendet påbörjats. Däremot är det möjligt att vid särskilda skäl sätta ned tilläggsavgiften till noll.

Beslut om påförande av avgift och avgifternas storlek kan redan i dag fattas av ordföranden eller vice ordföranden. Enligt utred-

ningens mening bör denna möjlighet i princip alltid utnyttjas. Bakgrunden till att denna möjlighet ska användas så långt det är möjligt är desamma som avseende förenklingarna i beslutsfattandet i övrigt, jfr avsnitt 7.2, dvs. att bedriva verksamheten på ett så effektivt sätt som möjligt.

#### *Administrationen av avgifterna*

Ytterligare en fråga att ta ställning till är om det finns skäl att förändra rutinerna kring betalningen av ansökningsavgiften, och då både tidpunkten för betalningen och formerna för betalningen. I den nu rådande ordningen sker betalning när ett förhandsbesked meddelas. Fram tills nyligen skedde det genom att förhandsbeskedet hämtades ut mot postförskott. Fr.o.m. våren 2014 har rutinerna lagts om så att sökanden eller dennes ombud alltid faktureras avgiften i samband med att förhandsbeskedet expedieras.

Om Skatterättsnämnden avvisar ansökan eller om sökanden återkallar ansökan utgår ingen avgift. Om Högsta Förvaltningsdomstolen undanröjer ett meddelat förhandsbesked på den grunden att det inte borde ha meddelats så får eventuellt erlagd avgift återbetalas till sökanden.

De främsta fördelarna med den nuvarande modellen är att antalet fall av återbetalning minimeras och att avgiften inte behöver fastställas förrän nämnden är helt på det klara över hur komplext ett visst ärende är. I många andra liknande system betalar sökanden i förskott, innan ett ärende börjar handläggas. Mot bakgrund av att det normalt sett är mindre än hälften av de inkomna ansökningarna som resulterar i ett förhandsbesked så är det enligt utredningens mening inte lämpligt att införa en sådan ordning eftersom återbetalning då skulle förekomma i ett förhållandevis stort antal fall. Huvudsakligen kan avgiften sålunda betalas i efterskott på samma sätt som i dag. Undantaget är grundavgiften som bör krävas in innan handläggningen påbörjas eftersom denna avgift ändå inte ska återbetalas om ärendet avvisas eller avskrivs av annan anledning än att avgiften inte betalas. Det ankommer på Skatterättsnämnden att närmare utforma rutiner kring handläggningen men förslagvis kan ett inbetalningskort för grundavgiften skickas ut tillsammans med

en bekräftelse på mottagen ansökan och information om den fortsatta handläggningen och om ytterligare avgifter.





## 9 Behöver ett kompletterande förhandsbesked införas?

**Bedömning:** Ett kompletterande förhandsbeskedsinstitut bör inte införas.

Inom de i dag befintliga processerna för att besvara frågor avseende kommande förfaranden inom Skatteverket och Skatterättsnämnden finns vissa gemensamma nämnare, en del konkurrens och överlappningar. Det finns dock också stora skillnader mellan instituten. Dels är det avseende vilka typer av frågor man besvarar, där Skatterättsnämnden generellt har att hantera mer komplicerade frågor och särskilt anpassats för sådan verksamhet. En annan stor skillnad, åtminstone formellt, avser den formella rättsverkan där Skatterättsnämndens besked är bindande för Skatteverket och domstolarna. Slutligen är sekretessen uttryckligen reglerad för Skatterättsnämndens verksamhet.

Ett av syftena med förhandsbeskedsinstitutet är som tidigare nämnts att en skattskyldig i förväg ska kunna få ett säkert besked om de skatterättsliga konsekvenserna av olika påtänkta rättshandlingar. 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. Från den enskildes perspektiv kan det dessutom tyckas som att det tar för lång tid att få besked från Skatterättsnämnden. Det finns även exempel på att inte är

oklar ur rättslig synvinkel men avser mycket betydande belopp varför den enskilde vill kunna få ett bindande besked från det allmänna om de skatterättsliga konsekvenserna av ett visst handlande.

Utifrån de i direktiven utpekade målsättningarna med en kompletterande, förenklad, ordning för att meddela förhandsbesked kan slutsatsen dras att det främsta syftet med en sådan ordning är att den enskilde snabbt och relativt billigt ska kunna få ett bindande besked oavsett frågans art. Sådana möjligheter till förhandsbesked finns i Danmark, Finland och Norge och i alla dessa länder har man valt att låta Skatteverkets motsvarigheter vara den myndighet som beslutar om förhandsbesked.

Att fundera över är om det uppställda målet om bättre möjligheter för de skattskyldiga att få snabba besked behöver resultera i ett nytt institut, särskilt sett i ljuset av de förändringar av förhandsbeskedsinstitutet som utredningen föreslagit ovan. Är ett alternativ i stället att vidga Skatterättsnämndens kompetensområde till att omfatta även enklare ärenden med klara rättsfrågor eller att låta de skattskyldiga nöja sig med svar från Skatteverket inom ramen för verkets serviceskyldighet?

Vad gäller Skatterättsnämndens möjligheter att meddela snabba och enkla besked i någon form av masshantering så förefaller en sådan ordning vara något som nämnden både är överkvalificerad för och i dag inte anpassad för. Skatterättsnämnden och förhandsbeskedsprocessen har utvecklats utifrån ett behov av att hantera komplexa frågeställningar. Nämndens organisation skulle behöva utvidgas och mycket lite av den befintliga förhandsbeskedsprocessen lämpar för sig en förenklad ordning. Det är tveksamt om det i tillräckligt hög utsträckning går att anpassa den befintliga processordningen med t.ex. de i dag rådande höga kraven på fastställda förutsättningar till att också kunna lämna snabba svar på enklare frågeställningar.

Liksom är fallet i grannländerna vore det även i Sverige logiskt att primärt utgå från att uppgiften att fatta beslut om förenklade förhandsbesked ska ankomma på Skatteverket, inte minst eftersom verket har resurser och kunskaper på området och därtill är den myndighet där skattefrågorna uppkommer och som de skattskyldiga har sin dagliga kontakt med.

De möjligheter och skyldigheter Skatteverket har i dag att lämna besked som inte är bindande kan bäst beskrivas som omfattande,

både sett till möjligheter och skyldigheter och sett till mängden svar på frågor som produceras. Många av de frågor som inte kan eller bör besvaras av Skatterättsnämnden kan få ett svar av Skatteverket, dock med ovan nämnda begränsningar avseende den formella rättskraften och att det inte alltid går att garantera sekretessen.

För att ett förhandsbesked ska kunna meddelas ställs i dag höga krav på att sökanden lämnar en fullödig utredning. Det krävs också att frågan är av vikt för sökanden eller för rättstillämpningen och ifråga om ansökningar från allmänna ombudet krävs därtill att det alltid är av vikt för rättstillämpningen. Bevis- och värderingsfrågor kan inte heller prövas av Skatterättsnämnden inom ramen för det befintliga förhandsbeskedsinstitutet, låt vara att det inte alltid finns någon skarp gräns mellan vad som är en bevisfråga och vad som är en rättsfråga eftersom även rättsfrågor ibland inrymmer ett visst mått av bevisvärdering. Det krävs i princip betydligt mindre av den skattskyldige för att Skatteverket ska kunna besvara en fråga och det finns inget hinder för Skatteverket att pröva bevisfrågor. I de mer komplicerade ärendena är dock kraven på den enskilde i det närmaste lika höga som i en förhandsbeskedsansökan och även i enklare ärenden påverkas Skatteverkets svar av vilken information den enskilde lämnar och därmed värdet för frågeställaren. Även Skatteverket har svårt att i förhand ge svar på värderingsfrågor men verket är självfallet tvunget att ta ställning till värderingsfrågor i samband med beskattningen. Förutom värderingsfrågor är det endast mer uppenbara försök till aggressiv skatteplanering som Skatteverket inte besvarar inom ramen för serviceskyldigheten.

En grundläggande fråga är om ett system med förenklat förhandsbesked meddelat av Skatteverket fyller det uppställda syftet att förenkla och förbättra för de enskilda och i så fall till vilket pris? Ett antal för- och nackdelar med att låta Skatteverket meddela förhandsbesked kan iakttas. För att ge Skatteverket en formaliserad möjlighet att meddela förhandsbesked talar att det kan bli möjligt för den enskilde att snabbt få ett beslut sett utifrån perspektivet att handläggningen hos verket inte skulle inbegripa ett tvåpartsförfarande. Ett förhandsbesked som meddelas av Skatteverket kan alltså komma att gå fortare än en ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Tidsvinster blir möjliga att göra både i ansökningsförfarandet och i handläggningstiden. Samtidigt är handlägg-

ningstiden i Skatterättsnämnden inte särskilt lång jämfört med ordinarie domstolsprocess. Hela tidsvinsten går dessutom sannolikt förlorad om det ska gå att klaga på Skatteverkets förhandsbesked. Ett mer formaliserat förfarande inom Skatteverket riskerar också att leda till längre handläggningstider jämfört med nuvarande modeller för att besvara frågor inom Skatteverket.

Vidare kan sådana beslut avgiftsbeläggas vilket kan minska flödet av frågor till Skatteverket och därmed minska arbetsbelastningen. Detta kan i sin tur ge kortare handläggningstider. För en sådan ordning talar också att det är en möjlighet som redan finns i grannländerna och att det skulle innebära en kodifiering av ett existerande men oreglerat system. En reglering av detta system kan medföra stärkt rättsäkerhet och möjlighet till sekretessreglering i de fall som anses utgöra enbart rådgivning. Det är även möjligt att enskilda förhandsbesked kan nå en bredare krets genom att Skatteverket i större omfattning publicerar ställningstaganden baserade på beskederna.

Mot att ge Skatteverket en formaliserad möjlighet att meddela förhandsbesked talar att det kan uppstå en konkurrenssituation i förhållande till Skatterättsnämnden. Den primära kostnaden i att låta Skatteverket meddela förhandsbesked ligger i att intresset för att ansöka om förhandsbesked i Skatterättsnämnden riskerar att minska. Härigenom går vi miste om ett antal prejudikat eftersom det knappast är möjligt att ha fri fullföljd till HFD för ärenden som hanteras inom ett sådant system. Skatteverkets beslut har inget prejudikatvärde och det finns en risk att intressanta rättsfrågor inte blir föremål för domstolsprövning. Möjligheterna till insyn i beslutsprocessen behöver också beaktas och ett system kring överklagan av beskederna behöver utformas. Risken är att insynen blir begränsad och att en besvärsmöjlighet motverkar den eftersträvade effektiviteten. Nyttan av systemet från de skattskyldigas perspektiv kan dock också ifrågasättas utifrån den stora serviceskyldighet som Skatteverket har. Det finns en risk för att de enskildas möjligheter att få snabba svar möjligen formaliseras men inte nödvändigtvis förbättras då svar från Skatteverket inom ramen för serviceskyldigheten redan är bindande i praktiken. I slutändan kanske de enda som möjligen har något att tjäna på att ett formaliserat beslutsfattande är Skatteverket eftersom ärendemängden kan komma att minska och systemet, om avgiftsbelagt, åtminstone till viss del bär

sina egna kostnader. Å andra sidan kommer det att ställas höga kvalitetskrav på beslutsfattandet i ett sådant system och formaliseringen kan komma att öka den administrativa bördan för Skatteverket. Det finns även risk för att processen tyngs av frågor som bättre kunnat lösas genom ett mer informellt skriftligt svar. Till sist kan det ifrågasättas om de skattskyldiga inte i praktiken redan har samma möjlighet i dag. Ur de enskildas perspektiv är den mest betydande förändringen kanske att de eventuellt får betala för en service de redan har.

Skatteverkets frågebesvarande verksamhet och förhandsbeskeden överlappar delvis varandra, särskilt tydligt är detta vad avser den s.k. Dialogen där Skatteverket bl.a. svarar på mer oklara rättsfrågor. Ett visst överlappande kan också sägas finnas mellan Skatteverkets ställningstaganden, som ofta har sitt ursprung i frågor från de skattskyldiga, och förhandsbeskeden. I vart fall kan sägas att det inom Skatteverket råder en viss konkurrens mellan att meddela ställningstaganden och att låta allmänna ombudet ansöka om förhandsbesked. Ställningstagandena är dock nödvändiga för att Skatteverket ska kunna sköta den löpande beskattningsverksamheten. En viss konkurrens mellan Skatteverkets frågebesvarande verksamhet och förhandsbeskeden är sannolikt svår att undvika. Frågan är dock om detta egentligen är något stort problem. För de skattskyldiga bör det snarast vara en fördel att utifrån vilka behoven är i det enskilda fallet kunna välja mellan olika sätt att få sina frågor besvarade. I princip kan de nuvarande systemen i dagsläget mest ses som komplement till varandra.

Såsom tidigare konstaterats fyller Skatterättsnämnden och Skatteverket delvis olika funktioner i förhållande till att besvara frågor från de enskilda. I huvudsak är detta en väl fungerande ordning och att låta Skatteverket meddela förhandsbesked åstadkommer antagligen fler problem än vad det löser. Denna iakttagelse gjordes för övrigt redan när Skatterättsnämnden tillskapades, jfr prop. 1990/91:89 s. 32. De ovan föreslagna förbättringarna av förhandsbeskedsinstitutet kan förväntas lösa en del av de problem som finns och göra att systemet bättre svarar mot behoven. Detta medför att behovet av ett nytt kompletterande system starkt kan ifrågasättas. Det kan eventuellt finnas en viss risk att framförallt Dialogen utvecklas på ett sådant sätt att förhandsbeskedsinstitutet utarmas, varför det är viktigt att följa utvecklingen. Samtidigt är de

frågor som väcks inom Dialogen resurskrävande för Skatteverket och det finns anledning att anta att en större ökning av de inkomna frågorna kommer att leda till längre handläggningstider även för dialogsvaren. Hög kvalitet tar ofta tid varför det inte är möjligt att pressa ner handläggningstiderna i åtminstone svårare ärenden hur långt som helst. Även med bredare möjligheter att ställa frågor till både Skatterättsnämnden och Skatteverket är det också så att vissa typer av frågor helt enkelt inte är möjliga att svara på i förhand och detta problem kommer man inte åt genom ändringar i systemet. Utredningens slutsats är därför att det inte bör införas något kompletterande system.

## 10 Sekretessfrågor

**Förslag:** Sekretessbestämmelsen avseende sekretessen för uppgifter i förhandsbeskedsärenden hos kommuner och landsting tas bort.

Av 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL följer att sekretess gäller i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Bestämmelsen innebär, såvitt nu är aktuellt, att det i Skatterättsnämnden och Skatteverket råder absolut sekretess för alla uppgifter rörande en förhandsbeskedsansökan.

Av 27 kap. 1 § andra stycket 2, OSL, framgår att sekretess även gäller 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 beskattningsfråga.

För uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

Bestämmelsen i andra stycket 2 infördes i föregångaren till OSL, sekretesslagen (1980:100), den 1 april 1996. Bakgrunden till bestämmelsen var att det i den då ikraft varande lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor fanns bestämmelser om att kommuner och landsting i vissa fall kunde överklaga förhandsbesked avseende taxering till kommunal inkomstskatt och fastighetstaxering. Skatterättsnämnden kunde även bereda kommuner och landsting möjlighet att yttra sig över ansökningar om förhandsbesked avseende nämnda taxeringar.<sup>1</sup> Kommuner och lands-

---

<sup>1</sup> 9 respektive 6 §§ lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

ting kunde alltså få in handlingar i mål och ärenden om förhandsbesked och det ansågs nödvändigt att särskilt reglera sekretessen hos kommuner och landsting i dessa fall.<sup>2</sup>

När lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor den 1 juli 1998 ersattes av lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ansågs det obehövt att bevara möjligheten för kommuner och landsting att överklaga Skatterättsnämndens förhandsbesked, inte minst för att de inte använde sig av den möjligheten.<sup>3</sup> Inte heller möjligheten för Skatterättsnämnden att bereda kommuner och landsting möjlighet att yttra sig fördes över till den nya lagen.

Frågan är om bestämmelsen i 27 kap. 1 § andra stycket 2 OSL numera fyller någon funktion. Bestämmelsen tillkom för att säkerställa att sekretessen upprätthölls i de fall en kommun eller landsting var part i ett mål om förhandsbesked eller av annan anledning kommit att förvara handlingar i mål eller ärende om förhandsbesked. I och med att kommuner och landsting inte längre kan överklaga Skatterättsnämndens förhandsbesked och inte heller kan beredas möjlighet att yttra sig över ansökningar om förhandsbesked saknas det enligt utredningen skäl att ha kvar bestämmelsen. Då sekretessen gäller i tjugo år kan det dock fortfarande finnas handlingar hos kommuner och landsting som rör ärenden om förhandsbesked och där sekretess gäller. Sekretessen bör därför fortfarande gälla i fråga om ärenden där kommuner och landsting enligt äldre regler kunde vara part.

En annan fråga i detta sammanhang är om de ändringar som utredningen föreslagit kräver ändringar i gällande sekretessbestämmelser för att sekretessen ska bestå hos såväl Skatterättsnämnden som Skatteverket. Sekretessen i Skatteverket följer som sagt också av 27 kap. 1 § OSL i den mån det handlar om verksamhet för bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt.

Att uppgifter i ett ärende om förhandsbesked omfattas av sekretess har ofta stor betydelse för den enskilde då det många gånger krävs att detaljerade uppgifter om bl.a. affärsförhållanden lämnas för att en ansökan ska kunna tas upp till prövning. Enligt utredningens bedömning är de förändringar som föreslås inte av sådant

---

<sup>2</sup> Jfr prop. 1995/96:127 s. 30f.

<sup>3</sup> Jfr prop. 1997/98:65 s. 53f.



slag att någon justering av gällande regler behövs. Det kan dock finnas skäl att något beröra den utökning som föreslås i fråga om allmänna ombudets möjlighet att ansöka om förhandsbesked med anledning av en fråga till Skatteverket från en enskild. Den fråga som ställs och det skriftliga svar som lämnas måste röra en konkret fråga och ska gälla den enskildes beskattning, se avsnitt 6.4. Det får alltså inte vara fråga om hypotetiska frågor eller rådgivning. Enligt utredningens bedömning är de frågor som kan leda till att allmänna ombudet ansöker om förhandsbesked till karaktären sådana att de omfattas av Skatteverkets verksamhet för bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt och således faller inom ramen för det område som omfattas av sekretess enligt 27 kap. 1 § OSL.



# 11 Konsekvenser

## 11.1 Konsekvenser

Enligt kommittéförordningen (1998:1474) ska utredningen beräkna och redovisa de ekonomiska konsekvenserna av sina förslag. Det gäller förslag som påverkar kostnader och intäkter för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda och förslag som innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt. När det gäller kostnadsökningar eller intäktsminskningar för staten, kommuner och landsting, ska finansiering föreslås.

### 11.1.1 Konsekvenser för enskilda

Utredningen har bl.a. föreslagit att det ska bli möjligt att ansöka om förhandsbesked för fler skatter och avgifter, att allmänna ombudet hos Skatteverket, AO, ska få utökade möjligheter att ansöka och att ansökningsavgifterna ska höjas. Förslagen bedöms förbättra enskildas möjligheter att ansöka och vad gäller AO:s utökade möjligheter medför detta att möjligheterna att få ett förhandsbesked som är i princip kostnadsfritt ökar. De höjda avgifterna drabbar dock samtliga enskilda sökande. Avgiftshöjningarna är dock små i absoluta tal mätt och det ska beaktas att ansökningsavgiften i allmänhet endast utgör en liten del av en sökandes kostnader för att ansöka om förhandsbesked. Konsekvenserna av de höjda avgifterna för enskilda sökande bedöms därför vara marginella. Förslagen bedöms inte i övrigt få några konsekvenser för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen som avses i 15 § kommittéförordningen.

### 11.1.2 Konsekvenser för det allmänna

Utredningens förslag kommer att medföra en viss ökning av antalet ansökningar om förhandsbesked till Skatterättsnämnden. Detta kommer att medföra en ökad arbetsbelastning för Skatterättsnämnden, Skatteverket och Högsta förvaltningsdomstolen. Ökningen föräntas bl.a. av att det ska gå att ansöka om förhandsbesked angående fler skatter och avgifter och genom att allmänna ombudet hos Skatteverket, AO, får större möjligheter att ansöka om förhandsbesked. Samtidigt höjs avgifterna vilket kan leda till ett minskat intresse för att ansöka om förhandsbesked och man kan även anta att möjligheten för arbetsgivare att ansöka om förhandsbesked avseende arbetsgivaravgifter kommer att resultera i en motsvarande minskning av antalet ansökningar gällande arbetstagares inkomstbeskattning. Mot bakgrund av mängden variabler och hur osäkra dessa är anser utredningen att det är omöjligt att mer exakt uppskatta hur många fler ansökningar det kan bli fråga om. Det bör dock inte fråga om någon större ökning. Utredningen uppskattar att det över tid kan bli fråga om ungefär 10–20 procent per år, men det är inte omöjligt att reformerna endast bidrar till att hålla antalet ansökningar till Skatterättsnämnden på samma nivå som i dag.

Generellt anses förhandsbeskeden vara till gagn för det allmänna eftersom en snabb prejudikatbildning medför besparingar inom det ordinarie beskattningsförfarandet. Någon uppskattning av den besparing som de föreslagna reformerna kan medföra är dock inte möjliga att göra eftersom det inte går att förutse värdet av de individuella prejudikaten.

#### *Konsekvenser för Skatterättsnämnden.*

En ökad ärendetillströmning leder till ökad arbetsbelastning för Skatterättsnämnden. Eftersom det också finns utrymme för effektiviseringar i nämndens arbetssätt, såsom gällande beslutsförheten och avgiftshanteringen, bör den nuvarande organisationen vara tillräcklig för att klara av att hantera en viss ökning av antalet ansökningar. Om de förändringar som föreslås i utredningen leder till en större ökning i nämndens arbetsbelastning kan frågan om nämndens storlek dock komma att behöva ses över. Utredningen har föreslagit höjda ansökningsavgifter och att ersättarna inte kallas till

sammanträdena annat än vid behov. Sammantaget bedöms intäkterna öka något och utgifterna minska något.

#### *Konsekvenser för Skatteverket*

Om allmänna ombudet ska ansöka om fler förhandsbesked och det dessutom kommer in fler förhandsbeskedsansökningar från enskilda så kommer Skatteverket att få använda större resurser till förhandsbeskedsprocesser. Samtidigt bör det resultera i en inte oväsentlig arbetsbesparing inom det ordinarie beskattningsförfarandet. För Skatteverkets del bör förslagen totalt sett därmed inte medföra någon ökad arbetsbelastning. Däremot är det viktigt att Skatteverket har en beredskap för att eventuellt omfördela resurser eller begära tillskott så att förbättringarna av förhandsbeskedsinstitutet inte motverkas av resursbrist hos Skatteverket.

#### *Konsekvenser för Högsta förvaltningsdomstolen, HFD.*

I uppdraget ingår att belysa vilka konsekvenser utredningens förslag får för HFD. Utredningen har i sina överväganden när det gäller förslagen till förändringar beaktat att det är fri fullföljd till HFD och vilka konsekvenser förslagen därför kan få för HFD. De föreslagna reformerna av förhandsbeskedsinstitutet antas medföra en mindre ökning av antalet ansökningar om förhandsbesked. Ökningen är enligt utredningens mening inte så stor att den medför några mer påtagliga konsekvenser ur arbetsbelastningssynpunkt för HFD. Om så skulle bli fallet finns det anledning att se över systemet med fri fullföljd till HFD.

#### *Aggressiv skatteplanering*

I uppdraget ingår att analysera och beakta risken för att förhandsbeskedsinstitutet utnyttjas för s.k. aggressiv skatteplanering. Aggressiv skatteplanering kan definieras på olika sätt. Någon legaldefinitionen av begreppet finns inte inom den interna svenska rätten men det finns en sådan inom EU-rätten. Enligt denna definition innebär aggressiv skatteplanering att man drar nytta av tek-

nikaliteter i ett skattesystem eller oförenligheter mellan två eller flera skattesystem i syfte att minska det skattepliktiga beloppet.<sup>1</sup>

Utredningen har förslagit att förhandsbeskedsinstitutet ska kunna användas för att meddela förhandsbesked avseende fler skatter och avgifter än vad som hitintills varit möjligt. Enligt utredningens mening medför detta inte någon fara för aggressiv skatteplanering. Utredningen har även föreslagit att de av sökanden uppgivna förutsättningarna ska godtas i större utsträckning. Här skulle det kunna finnas en viss risk för att formellt tveksamma upplägg i större utsträckning än tidigare blir föremål för ansökningar om förhandsbesked. Samtidigt är det fråga om en begränsad förändring och risken för att ett aggressivt upplägg kommer igenom den materiella prövningen bedöms inte öka nämnvärt. Skatterättsnämnden är inte heller tvungen att godta uppgivna förutsättning. Om det finns skäl att misstänka att det är fråga om en hypotetisk fråga där svaret kan användas för aggressiv skatteplanering kan nämnden på samma sätt som i dag begära in kompletterade uppgifter som styrker uppgivna förhållanden.

Det finns i och för sig alltid en risk för att förhandsbeskedsinstitutet som sådant används för aggressiv skatteplanering. Samtidigt är det ett relativt kostsamt och krävande sätt att få besked varför denna risk inte ska överdrivas. Skatterättsnämnden och HFD är därtill uppmärksamma på problemet och kan förväntas vara det även fortsättningsvis. Sammantaget bedöms inte förhandsbeskedsinstitutet eller de föreslagna reformerna medföra några påtagliga risker för aggressiv skatteplanering.

---

<sup>1</sup> Kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (2012/772/EU).

## 12 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

**Förslag:** De författningsändringar som föreslås ska träda ikraft den 1 juli 2015.

Äldre bestämmelser om avgifter tillämpas på förfaranden som inletts i Skatterättsnämnden före ikraftträdandet.

Sekretessen för uppgifter som redan förvaras hos kommun ska bestå.

### 12.1 Ikraftträdande

De föreslagna förändringarna av förhandsbeskedsinstitutet och därtill hörande författningar har framåtblickande verkan och det finns inget särskilt behov av att dröja med ikraftträdandet. Ändringarna bör därför kunna träda ikraft så snart det är praktiskt möjligt, vilket tidigast kan antas vara den 1 juli 2015.

### 12.2 Övergångsbestämmelser

De föreslagna författningsändringarna är i huvudsak framåt-syftande och det föreligger därför i huvudsak inget behov av övergångsbestämmelser. Inte heller för de regleringar som rör handläggningen i Skatterättsnämnden behövs några övergångsbestämmelser. Två undantag finns dock, dels avseende förändringarna av ansökningsavgifterna dels avseende den slojade bestämmelsen i offentlighets och sekretesslagen (2009:400), OSL.

*Ansökningsavgift*

Utredningen har föreslagit generella höjningar av ansökningsavgifterna. Dessa höjningar ska enligt utredningens mening inte tillämpas på ansökningar som är inkomna till Skatterättsnämnden före tidpunkten för ikraftträdandet utan på sådana ansökningar bör äldre bestämmelser tillämpas.

*Sekretess*

Utredningen har föreslagit att bestämmelsen i 27 kap. 1 § 2 OSL, om sekretess för uppgifter som förvaras hos en kommun och som denna fått del av inom ramen för ett förhandsbeskedsärende, ska upphävas. I den mån det fortfarande förvaras sådana uppgifter hos en kommun bör sekretessen enligt den upphävda bestämmelsen bestå. En övergångsbestämmelse med sådan innebörd bör därför införas.



# 13 Författningskommentar

## 13.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor m.m.

*1 § Denna lag gäller förhandsbesked om*

*1. skatt eller avgift som avses i*

*a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,*

*b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 i den lagen,*

*c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,*

*d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,*

*e) inkomstskattelagen (1999:1229),*

*f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,*

*g) lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (1991:586), och*

*h) lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (1991:591)*

*2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),*

*3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),*

*4. arbetsgivaravgifter enligt 3 kap. 3 § skatteförfarandelagen*

*5. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), och*

*6. skatt enligt kupongskattelagen (1970:624).*

*Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.*

Paragrafen har ändrats på så sätt att tillämpningsområdet har utökats med skatter och avgifter som avses i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980), lagen om

särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (1991:586), lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (1991:591) och kupongskattelagen (1970:624). Övervägandena till förslaget återfinns i avsnitt 5.2.

*2 § Skatterättsnämnden består av högst fjorton ledamöter och högst tio ersättare. Ledamöter och ersättare förordnas av regeringen för högst fyra år i taget.*

*Regeringen bestämmer Skatterättsnämndens indelning på avdelningar, ledamöternas och ersättarnas fördelning på avdelningarna och utser bland ledamöterna en ordförande och två vice ordförande på varje avdelning.*

Paragrafen har ändrats på så sätt att detaljbestämmelser om Skatterättsnämndens organisation har tagits bort och i stället flyttats över till förordning. Bakgrunden till förändringen är att det inte finns något behov av att reglera alla delar av organisationen i lag utan en reglering i förordning är att föredra då en sådan ordning är mer flexibel.

Ändringen i andra stycket innebär att regeringen ska utse två vice ordföranden per avdelning. Därigenom undviks problemet att såväl ordföranden som vice ordföranden inte kan besluta i ett ärende på grund av jäv.

*3 § Skatterättsnämnden är beslutför när ordföranden vid sammanträdet samt fem andra ledamöter är närvarande. Nämnden är dock beslutför med färre ledamöter, om tre av dem, bland dem ordföranden, är ense om utgången i ärendet.*

*Andra beslut än att lämna förhandsbesked får fattas av en ordförande eller en vice ordförande ensam. Beslut om att avvisa en ansökan om förhandsbesked får dock fattas av en ordförande eller en vice ordförande ensam endast om frågan om avvisning är av enkel beskaffenhet.*

Paragrafen har ändrats med innebörd att det inte längre finns några begränsningar om hur många ledamöter som maximalt får delta i ett avgörande. Ordförande och vice ordförande får också behörighet att ensamma fatta beslut om att avvisa ansökningar om förhandsbesked i vissa fall.

Övervägandena till ändringarna finns i avsnitt 7.2. Någon begränsning av antalet ledamöter som deltar i ett avgörande behövs inte och den bestämmelsen kan därför tas bort. Vad gäller behörigheten för ordförande och vice ordförande att fatta beslut om avvisning i ärenden där frågan är av enkel beskaffenhet så är syftet med denna förändring att nämnden i största möjliga utsträckning ska kunna ägna sig åt att pröva de mer kvalificerade frågorna. Att ordförande och vice ordförande ensamma kan pröva frågor som är av enkel beskaffenhet kan jämföras med utvecklingen inom domstolsväsendet och meningen är att rekvisitet av enkel beskaffenhet ska tolkas på samma sätt som för domstolarna. Det kan t.ex. vara fråga om avvisningsärenden där avvisningsfrågan är klar, dvs. ansökan ska avvisas på formella grunder eller därför att begärda kompletteringar inte kommit in trots påminnelse. Av lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor m.m, FHBL, framgår att flera formella villkor måste vara uppfyllda för att ett förhandsbesked ska kunna meddelas. En första förutsättning är att frågan avser en sådan skatt som omfattas av förhandsbeskedsinstitutet. En ansökan ska vidare gälla en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning. Vissa tidsfrister gäller också för att en ansökan om förhandsbesked ska kunna prövas.

Såsom framgår av övervägandena i avsnitt 7.2. är det också utredningens mening att möjligheten för tre eniga ledamöter att meddela förhandsbesked ska börja användas. Exempel på fall när detta kan vara aktuellt är huvudsakligen sådana ansökningar där svaret inte är av betydelse för rättstillämpningen men väl för den enskildes beskattning. Det kan t.ex. vara frågor där det finns praxis men denna inte helt stämmer in på omständigheterna i det aktuella ärendet och sökanden endast vill förvissa sig om att tolkningen av praxis är korrekt. Även ansökningar om förlängning av giltighetstiden bör kunna tas av tre ledamöter.

*5 § Efter ansökan av en enskild får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det*

- 1. är av vikt för sökanden eller*
- 2. är av vikt för ledning av rättstillämpningen.*

*Första stycket gäller även den som*

*1. avser att beställa en trycksak av en skattskyldig om frågan gäller skatteplikt för trycksak enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,*

*2. i större omfattning förbrukar eller avser att förbruka elektrisk kraft eller bränslen om frågan rör beskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi,*

Paragrafen har ändrats med innebörd att rekvisiten för att meddela förhandsbesked har separerats till två led och moderniserats. Övervägandena återfinns i avsnitt 5.2. Förändringen är redaktionell och syftar till att betona den enskildes möjligheter att kunna få ett förhandsbesked även om frågan inte är av vikt för rättstillämpningen.

*6 § I ärenden som avses i 1 § första stycket 1 och 5-6 får förhandsbesked lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket om*

*1. frågan angår en enskild och gäller ett yrkande, en ansökan eller en förfrågan som denne framställt hos Skatteverket,*

*2. Skatteverket har fattat ett beslut i saken och beslutet gått den enskilde emot eller Skatteverket skriftligen besvarat en enskilds förfrågan på ett sådant sätt att det framgår att Skatteverkets inställning i en rättsfråga som väckts av en enskild avviker från den enskildes uppfattning,*

*3. det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att förhandsbesked lämnas, och*

*4. den enskilde lämnat sitt medgivande till att allmänna ombudet ansöker om förhandsbesked.*

Ändringen i punkten 2 innebär att det blir möjligt för allmänna ombudet hos Skatteverket, AO, att ansöka om förhandsbesked utan att det fattats något beskattningsbeslut eller dylikt. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

Möjligheten att ansöka utan att det fattats något beskattningsbeslut tar främst sikte på de situationer då den enskilde av olika skäl, t.ex. resursbrist, inte vill eller, för att deklareringsstidpunkten har passerats, inte kan ansöka om förhandsbesked i en prejudikatintressant fråga. Initiativet, frågeställningen, måste dock ursprungligen komma från den enskilde och Skatteverket måste på något sätt skriftligen ha uttryckt sin uppfattning i saken, t.ex. genom ett brevsvår eller ett övervägande.

I en ny punkt fyra har tagits in en bestämmelse om att det allmänna ombudet blir skyldig att inhämta den enskildes medgivande för att kunna ansöka. Detta är snarast en kodifiering av vad som i praktiken gäller redan i dag. Det bör dock inte krävas att samtycket är skriftligt utan ett muntligt samtycke bör vara tillräckligt.

*6 a § I ärenden som avses i 1 § första stycket 2-4 får förhandsbesked lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket endast om*

- 1. frågan angår enskild,*
- 2. Skatteverket eller, i fall som avses i 2 kap. 13 § eller 3 kap. 5 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, Tullverket har fattat ett beslut i saken eller Skatteverket skriftligen besvarat en enskilds förfrågan på ett sådant sätt att det framgår att Skatteverkets inställning i en rättsfråga som väckts av en enskild avviker från den enskildes uppfattning,*
- 3. beslutet gått den enskilde emot,*
- 4. det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att förhandsbesked lämnas, och*
- 5. den enskilde lämnat sitt medgivande till att allmänna ombudet ansöker om förhandsbesked.*

Se kommentaren till 6 §.

*6 b § I ärenden som avser tillämpning av skatteflyktslagen (1995:575) får förhandsbesked lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket endast om*

- 1. Skatteverket beslutat att göra en framställan till förvaltningsrätten om tillämpning av skatteflyktslagen,*
- 2. det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att förhandsbesked lämnas, och*
- 3. den enskilde lämnat sitt medgivande till att allmänna ombudet ansöker om förhandsbesked.*

Paragrafen är ny. Övervägandena till bestämmelsen finns i avsnitt 6.4.

AO får utökade möjligheter att ansöka om förhandsbesked angående en framställan om tillämpning av skatteflyktslagen, jfr RÅ 2009 ref. 31. Liksom i övriga fall då allmänna ombudet ansöker om förhandsbesked rör det sig om redan inträffade händelser och det krävs att den enskilde lämnar sitt medgivande. Ansökan om förhandsbesked måste också inkomma till Skatterättsnämnden innan framställan om tillämpning av skatteflyktslagen inkommer till förvaltningsrätten annars ska ansökan avvisas till följd av litis pendens. Till skillnad mot den normala proceduren vid allmänna ombudets ansökan finns det dock inget underliggande beskattningsbeslut som gått den enskilde emot eller yrkande från den enskilde som kan utgöra grund för allmänna ombudets ansökan. I stället är det beslutet att göra en framställan om tillämpning av skatteflyktslagen, normalt manifesterat genom ett övervägande ställt till den enskilde, som utgör grund för ansökan.

*7 § En ansökan om förhandsbesked ska vara skriftlig.*

*I ansökan ska sökanden lämna de uppgifter som behövs för att förhandsbesked ska kunna lämnas. De av sökanden angivna förutsättningarna får läggas till grund för prövning av ansökan om de är sannolika och rimliga.*

Andra stycket har ändrats. Övervägandena återfinns i avsnitt 5.3. För att undvika att Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen regelmässigt tvingas ta ställning till frågor rörande de

bakomliggande förutsättningarna under vilket ett förhandsbesked ska gälla betonas att de angivna förutsättningarna får accepteras om de är sannolika och rimliga. Det ankommer på sökanden att lämna tillräckliga uppgifter. Förutsättningar som typiskt sett bör kunna accepteras, om det inte t.ex. lämnas motsägelsefulla uppgifter, är påståenden om att någon är verksam i betydande omfattning och denna fråga i sig inte är föremål för bedömning eller att en verksamhet bedrivs i en ideell förening som en förutsättning av prejudiciell karaktär.

*9 § En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 a–f och 5 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser.*

*En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 g–h och 2–4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatte- eller avgiftsredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.*

*En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 6 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.*

Paragrafen har ändrats som en anpassning till att det ska gå att ansöka om förhandsbesked avseende fler skatter och avgifter.

De skatter och avgifter som föranlett ändringarna är bl.a. arbetsgivaravgifter och kupongskatten. För arbetsgivaravgifterna gäller att de ska redovisas i arbetsgivardeklaration i enlighet med skatteförfarandelagen. Redovisningen motsvarar i princip vad som gäller för mervärdesskatten och tidsfristerna för att ansöka om förhandsbesked blir desamma som för mervärdesskatten. Kupongskattelagen har däremot en egen processuell ordning där skatten, som är en definitiv källskatt, ska innehållas av utbetalaren eller den utbetalaren sätter i sitt ställe. Den innehållna skatten ska sedan redovisas inom fyra månader från utdelningstillfället. Bestämmelsen i tredje stycket medför att den skattskyldige, som eventuellt inte ens varit medveten om att det fanns utdelning att uppbära före utdel-

ningstillfället, har dessa fyra månader på sig att inkomma med ansökan om förhandsbesked. Om utbetalaren har betalat in skatten eller inte påverkar inte denna möjlighet.

*10 § En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 a–f och 5 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.*

*En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 g–h och 2–4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom sex år från utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått ut eller, om skatte- eller avgiftsredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skatte- eller avgiftspliktiga händelsen har inträffat, eller efter den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen i aktuellt land inträtt eller skulle ha inträtt om det funnits skyldighet att betala tull.*

*En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 6 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.*

Paragrafen har ändrats för att såsom gällande 9 § anpassa bestämmelsen utifrån de tillkommande skatter och avgifter som det blir möjligt att ansöka om förhandsbesked för. Paragrafen har dock också ändrats för att ge allmänna ombudet möjlighet att ansöka om förhandsbesked under efterbeskattningsfristen och som en anpassning till att skattskyldigheten vid import i vissa fall är kopplad till skyldigheten att betala tull snarare än en viss händelse.

Övervägandena gällande efterbeskattning finns i avsnitt 6.4. Meningen är att allmänna ombudet hos Skatteverket ska kunna inkomma med en ansökan om förhandsbesked även efter att tidsfristerna för ordinarie omprövning löpt ut. Framförallt är det frågor som framkommer vid revision som åsyftas.



*17 § För ett förhandsbesked får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.*

Bestämmelsen har ändrats på så sätt att avgift ska tas ut även på förhandsbesked som gäller mervärdesskatt och punktskatter. I övrigt har bestämmelsen ändrats redaktionellt. Övervägandena finns i avsnitt 8.

*21 § Om en fråga i ett mål vid en allmän förvaltningsdomstol har samband med en fråga om förhandsbesked som är anhängig i Skatterättsnämnden eller Högsta förvaltningsdomstolen, får domstolen förordna att målet helt eller delvis ska vila till dess att förhandsbeskedet vunnit laga kraft.*

*Efter att målet vilandeförklarats föreligger inte hinder mot att pröva frågan om förhandsbesked även om målet och ansökan gäller samma fråga.*

Paragrafen har ändrats på så sätt att den fått ett nytt *andra stycke*. Övervägandena återfinns i avsnitt 6.2.

Innebörden av bestämmelsen är att om ett mål i allmän förvaltningsdomstol vilandeförklarats så utgör processen i domstolen inget hinder mot att pröva ansökan om förhandsbesked. Såsom tidigare måste dock ansökan om förhandsbesked inkomma till Skatterättsnämnden innan överklagandet inkommer till förvaltningsrätten. Vilken fas besvärprocessen befinner sig i hos Skatteverket, dvs. om Skatteverket t.ex. skickat ut ett övervägande eller fattat ett obligatoriskt omprövningsbeslut, när ansökan om förhandsbesked inkommer till Skatterättsnämnden saknar betydelse för möjligheterna att pröva ansökan.

### 13.2 Förslaget till lag om ändring i Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

*27 kap. 1 § Sekretess gäller i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.*

*Sekretess gäller vidare*

*1. i verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen, och*

*2. hos Försäkringskassan för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatteverket har lämnat i ett ärende om särskild sjukförsäkringsavgift.*

*Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, skattetillägg och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.*

*Första och andra styckena gäller inte om annat följer av 3, 4 eller 6 §.*

*För uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år. För uppgift om avgift enligt lagen om avgift till registrerat trossamfund gäller dock sekretessen i högst sjuttio år.*

Bestämmelsens andra stycke har ändrats på så vis att den tidigare punkten två har tagits bort. Punkten innehöll sekretessbestämmelser till skydd för 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. Eftersom kommuner eller landsting inte längre kan få del av sådana uppgifter är bestämmelsen obsolet.

### 13.3 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2007:785) med instruktion för Skatterättsnämnden.

*4 § Sakkunniga får kallas att närvara vid överläggningen men får inte delta i nämndens beslut. Detsamma gäller ersättare, även om ingen av ledamöterna har förhinder, om det finns behov av det.*

Bestämmelsen har ändrats på så sätt att möjligheten att generellt kalla ersättare till sammanträdena har tagits bort. I normalfallet ska ersättare kallas när ordinarie ledamot har förhinder. Det kan finnas behov av att kalla en eller flera specifika ersättare även om en ledamot inte har förhinder. Ett behov kan vara att ersättaren har särskilda kunskaper om ett rättsområde som kommer att avhandlas vid sammanträdet och ersättaren kan då närvara som en form av sakkunnig. Behov får anses föreligga även när en ny ersättare tillträder som kan behöva se hur nämndens sammanträden fungerar.

*5 § För en ansökan om förhandsbesked tas ut en grundavgift och en tilläggsavgift. Grundavgiften utgör 1 000 kr. Tilläggsavgiften utgör*

- 1. 5 000 kronor för fysiska personer,*
- 2. 10 000 kronor för a) fysiska personer om frågan avser näringsverksamhet och b) små företag,*
- 3. 30 000 kronor för juridiska personer som inte är små företag, eller*
- 4. 50 000 kronor om ärendet är särskilt utredningskrävande eller avser större belopp.*

*Om det finns särskilda skäl, får tilläggsavgiften bestämmas till ett lägre belopp.*

*Med små företag avses fristående företag och företag som tillsammans med partnerföretag eller anknutna företag, som vid tiden för ansökan,*

- 1. har färre än 50 anställda, och*
- 2. antingen har en omsättning eller en balansslutning som motsvarar högst 10 miljoner euro per år.*

Paragrafen har ändrats på så sätt att den tidigare ansökningsavgiften har delats upp i två delar. Det tidigare spannet har ersatts med fasta intervall. Avgifterna har även höjts. Övervägandena finns i avsnitt 8.

Grundavgiften ska alltid betalas för att ansökan alls ska handläggas och kan inte återbetalas, se 5a §. Tilläggsavgiften fungerar på samma sätt som dagens ansökningsavgift, dvs. den betalas i samband med att förhandsbeskedet meddelas och återbetalas om Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer ett meddelat förhandsbesked.

Indelningen i fyra nivåer följer ett mönster som i olika varianter finns i flera andra länder. Den största svårigheten ligger i att skilja mellan näringsverksamhet som bedrivs av fysiska personer och verksamhet som bedrivs av juridiska personer men som är av mindre omfattning. Dessa verksamheter har mycket gemensamt och det kan anses oskäligt att skillnaden i avgift ska vara så stor som följer av de fasta intervallen. Små företag ska därför betala samma avgift som enskilda näringsidkare. Med små företag avses här företag som sysselsätter färre än 50 personer och vars omsättning eller balansomslutning inte överstiger 10 miljoner euro per år. Definitionen motsvarar EU:s definition av s.k. små företag, se kommissionens rekommendation 2003/361/EG (1) om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag. Enligt denna definition är anknutna företag sådana som är skyldiga att upprätta eller inräknas i konsoliderade räkenskaper enligt rådets direktiv 83/349/EEG. Med partnerföretag avses ett sådant företag som kontrollerar mellan 25 och 50 procent i ett annat företag, vilket då kan avse både att det sökande företaget kontrollerar en sådan andel i ett annat företag eller att ett annat företag kontrollerar en sådan andel i det sökande företaget.

*5 a § Om ansökan om förhandsbesked avvisas tas endast grundavgiften ut.*

*Handläggningen av ärendet påbörjas först när grundavgiften är betald. Om grundavgiften inte betalas inom 30 dagar från anmodan ska ansökan om förhandsbesked avskrivas från vidare handläggning varvid grundavgiften förfaller.*

*Tilläggsavgift ska betalas tillbaka om förhandsbeskedet undanröjs av Högsta förvaltningsdomstolen.*

Paragrafen är ny och innehåller processuella regler rörande ansökningsavgiften. Övervägandena återfinns i avsnitt 8.

Skatterättsnämndens handläggning av ansökan om förhandsbesked ska inte påbörjas innan grundavgiften betalats. Om grundavgiften inte betalas ska ansökan avvisas, varvid avgiften förfaller. I praktiken innebär detta att Skatterättsnämnden bör skicka ut en anmodan om betalning av avgiften genast efter att ansökan inkommit. Konsekvensen för sökanden vid en avvisning till följd av att grundavgiften inte betalas är endast att denne får återkomma med en ny ansökan.

Av 3 § andra stycket FHBL följer att beslut om avgift kan fattas av ordförande eller vice ordförande ensam.

*5 b § Beslut om avgift får inte överklagas*

Paragrafen är ny. Övervägandena återfinns i avsnitt 8.



# Särskilda yttranden

## **Särskilt yttrande av experten Marianne Svanberg**

Av 4 § förordningen (2007:785) med instruktion för Skatterättsnämnden följer att ersättare får kallas att närvara vid överläggningen även om ingen av ledamöterna har förhinder, men de får inte delta i nämndens beslut.

Med stöd av instruktionen kallas i dag alla ersättare till nämndens sammanträden. Ersättaren får i samband med kallelsen handlingarna till sammanträdet och avgör sedan själv om han eller hon önskar delta.

Utredningen föreslår att 4 § ändras så att ersättare får kallas att närvara vid överläggningen, även om ingen av ledamöterna har förhinder, om det finns behov av det. Som tidigare gäller att ersättaren inte får delta i nämndens beslut.

Ändringen avser att spegla utredningens principiella ståndpunkt att det inte finns skäl för en ersättare att delta vid nämndens sammanträden annat än då han eller hon är kallad att ersätta en ledamot. Utredningen vill därför ta bort möjligheten att generellt kalla ersättare till sammanträdena och införa en behovsprövning.

Enligt utredningen bör en ersättare kunna få närvara om det vid ett sammanträde finns ärenden som ersättaren har en särskild expertkunskap om och ersättaren därmed är närvarande som en form av sakkunnig. Likaså skulle ett behov kunna anses föreligga när en ny ersättare tillträder som kan behöva se hur Skatterättsnämndens sammanträden fungerar. Den förslagna ordningen kan enligt utredningens uppfattning ske utan påtaglig nackdel för nämnden.

Utredningen förutsätter således att det inte finns något behov av att generellt kalla ersättare och att den ordning som idag

tillämpas inbegriper kallelser till ersättare som inte behövs för nämndens arbete.

Jag delar inte det synsättet och inte heller uppfattningen att en ändrad praxis kan genomföras utan påtaglig nackdel för Skatterättsnämnden.

Utredningens förslag innebär att kansliet inför varje sammanträde måste göra en prövning av om det bland ersättarna vilka alla kan anses ha expertkunskaper inom skatteområdet finns någon som kan anses ha sådan särskild sakkunskap i ett ärende på dagordningen som skulle motivera att ersättaren kallas.

Ersättarna tillför nämnden sakkunskap från skilda skatterättsliga områden och även värdefulla allmänna synpunkter. Ersättarna bidrar därigenom till den höga kvalitet som Skatterättsnämnden eftersträvar i sin verksamhet. Med förslaget riskerar nämnden att gå miste om den breda kompetens som ersättarna sammantaget besitter.

Ett tungt vägande skäl för den nuvarande ordningen är också att en hög närvaro i nämnden gör att ersättaren löpande kan hålla sig *à jour* med utvecklingen inom skatteområdet och få en inblick i de olika ärenden som är föremål för bedömning i nämnden. På det sättet får ersättaren en kunskap som gör det möjligt för honom eller henne att utföra sitt uppdrag som beslutande vid förhinder av en ledamot på bästa sätt.

Som exempel kan nämnas att nämnden inte sällan har att bedöma komplicerade ärendekategorier under en följd av sammanträden, såsom ärenden om de nyligen skärpta ränteavdragsbegränsningsreglerna. Att en ersättare i sådana fall varit närvarande under de löpande diskussionerna gör att denne enkelt kan träda in som beslutande.

Jag vill också framhålla att kansliet, när en ledamot anmäler förhinder, strävar efter att så långt möjligt ersätta denne med någon inom samma sfär ersättare inom den statliga sektorn ersätter regelmässigt ledamöter från exempelvis myndigheter, näringslivsrepresentanter ersätts med någon annan från näringslivet, etc. Syftet är att på det sättet bibehålla den representation av beslutsfattare som regeringen avsett. Att så många ersättare som möjligt löpande deltar vid sammanträdena behövs således också mot den bakgrunden.



En ordning där ersättaren kallas att närvara endast som nytillträdd för att se hur Skatterättsnämndens sammanträden fungerar och därefter i princip inte kallas annat än vid förhinder av ledamot är inte ändamålsenlig sett till behovet av kontinuiteten i beslutsfattandet.

Enligt utredningen är avsikten inte att förbjuda ersättarna att närvara vid sammanträdena. Som jag ser det är dock kallelse det naturliga sättet för ersättaren att få del av handlingarna till sammanträdet och arvode.

Utredningen har inte framfört någon omständighet som visar att dagens ordning inneburit någon olägenhet. Enligt min uppfattning har utredningen inte heller anfört något hållbart argument för en förändring. Den allmänna principen att fler inte ska delta i ett beslut än vad som behövs, saknar här relevans eftersom ersättarna inte deltar i beslutet. De besparingar som förslaget kan förväntas medföra är försumbara.

Enligt min uppfattning bör ersättarna även fortsättningsvis kallas generellt och inte bara undantagsvis. Avsteg bör bara göras då det kan anses obehövligt att alls kalla ersättare, exempelvis när ärenden avgörs i en sammansättning av tre ledamöter. På så vis behandlas alla ersättare lika.

Kansliet måste liksom hittills kunna presumera att ersättarna vilka utnämns av regeringen såsom särskilt meriterade inom skatteområdet alla är behövliga i Skatterättsnämndens arbete. Den särskilda bestämmelsen i 4 § instruktionen ger enligt min mening uttryck för detta och för ett önskemål från regeringens sida om att tillföra Skatterättsnämnden bästa möjliga förutsättningar för beslutsfattandet bl.a. mot bakgrund av de komplicerade skattejuridiska frågor som nämnden hanterar.

Utredningens inställning att ersättare endast undantagsvis bör delta i nämndens sammanträden försvårar för ersättarna att träda in i rollen som beslutande när en ledamot fått förhinder och leder till sämre villkor för beslutsfattandet i stort.

Förslaget ligger enligt min mening inte i linje med utredningsdirektivens syfte att förbättra förhandsbeskedsinstitutet.

Avslutningsvis vill jag kort kommentera det föreslagna tillägget i 7 § andra stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor enligt vilket de av sökanden angivna förutsättningarna får läggas till grund för prövning av ansökan om de är sannolika och

rimliga. Tillägget framstår närmast som en kodifiering av gällande rätt och är enligt min mening obehövligt.

### Särskilt yttrande av experten Richard Hellenius

Experten Marianne Svanberg har i sitt särskilda yttrande angående förhandsbesked i skatteärenden lämnat en redogörelse rörande värdet av att ersättarna medverkar på nämndens sammanträden. I min egenskap av och utifrån mina erfarenheter som skatteexpert på Svenskt Näringsliv delar jag hennes synsätt och även hennes uppfattning om att det förslag som utredningen lägger i denna del ger sämre villkor för beslutsfattandet i nämnden.

Som kanslichef, ordförande i avdelningen för indirekt skatt samt som vice ordförande i avdelningen för direkt skatt har Svanberg en betydande erfarenhet från Skatterättsnämndens verksamhet. Mot denna bakgrund kan hennes redogörelse av den betydelse som ersättare har för nämndens verksamhet förutsättas vara mycket välgrundad.

I sitt yttrande framför Svanberg att ersättarna tillför nämndens ledamöter breda kunskaper från skilda skatterättsliga områden och att de därmed bidrar till den höga kvalitet som Skatterättsnämnden eftersträvar i sin verksamhet. När det gäller de skäl som utredningen anfört för en begränsning av möjligheten att kalla ersättare, framför Svanberg uppfattningen att dessa skäl inte utgör några hållbara argument för en förändring. Jag delar denna uppfattning.

Försämrade förutsättningar för nämndens beslutsfattande skulle förstås inte bara drabba nämnden utan bl.a. även de skattskyldiga. Detta inte bara genom att kvaliteten i besluten kan komma att påverkas, utan även att handläggningstiderna i vissa fall kan förväntas bli längre i frånvaro av ersättare. Det senare med anledning av att det inte är enkelt att i förväg förutse vilka frågor som kan komma att aktualiseras i ett ärende under ett sammanträde och att det därmed även blir svårt att förutse vilket behov det finns av att kalla ersättare. Det är därför min bedömning att en förändring enligt förslagen riskerar att leda till ett ökat antal bordläggningar av ärenden.

Jag delar även Svanbergs uppfattning att den särskilda bestämmelsen i 4 § förordningen med instruktion för Skatterättsnämnden

ger uttryck för ett önskemål från regeringens sida om att tillföra Skatterättsnämnden bästa möjliga förutsättningar för sitt beslutsfattande. Med tanke på att skattelagstiftningen över tid kommit att bli allt mer komplicerad och svårtillämpad kan denna möjlighet enligt min uppfattning förutsättas ha ett än högre värde i dag än vad den haft tidigare.

Mot bakgrund av ovanstående anser jag att utredningen borde ha avstått från att föreslå förändringar i möjligheterna att kalla och låta ersättare medverka vid sammanträdena i Skatterättsnämnden.



# Kommittédirektiv 2013:80

## **Förbättrade möjligheter till förhandsbesked i skattefrågor**

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 stämpelskatteärenden. 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 rätts-tillämpning.

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 avvisningsbeslut 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 situa-

tionen på annat sätt. Överklagandet avvisades och förhandsbeskedet undanröjdes.

Som framhölls 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 möjlig-

heten 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 ordning 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 fastighetstaxering 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)

# Statens offentliga utredningar 2014

## Kronologisk förteckning

---

1. Vissa bostadsbeskattningsfrågor. Fi.
2. Framtidens valfrihetssystem – inom socialtjänsten. S.
3. Boende utanför det egna hemmet – placeringsformer för barn och unga. S.
4. Det måste gå att lita på konsumentskyddet. Ju.
5. Staten får inte abdikera – om kommunaliseringen av den svenska skolan. U.
6. Män och jämställdhet. U.
7. Skärpta straff för vapenbrott. Ju.
8. Översyn av statsskuldspolitiken. Fi.
9. Förändrad assistansersättning – en översyn av ersättningssystemet. S.
10. Ett steg vidare – nya regler och åtgärder för att främja vidareutnyttjande av handlingar. S.
11. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2014. Forskningsdebatt, alternativ och beslutsfattande. M.
12. Utvärdera för utveckling – om utvärdering av skolpolitiska reformer. U.
13. En digital agenda i människans tjänst – en ljusnande framtid kan bli vår. N.
14. Effektiv och rättssäker PBL-överprövning. S.
15. Investeringsplanering för försvarsmateriel  
En ny planerings-, besluts- och uppföljningsprocess. Fö.
16. Det ska vara lätt att göra rätt  
Åtgärder mot felaktiga utbetalningar inom den arbetsmarknadspolitiska verksamheten. A.
17. Genomförande av Seveso III-direktivet. Fö.
18. Straffskalorna för allvarliga våldsbrott. Ju.
19. Yrkeskvalifikationsdirektivet – ett samlat genomförande. U.
20. Läkemedel för särskilda behov. S.
21. Bredband för Sverige in i framtiden. N.
22. Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv. Ju.
23. Rätt information på rätt plats i rätt tid. Del 1, 2 och 3. S.
24. Olycksregister och djupstudier på transportområdet. N.
25. Internationella rättsförhållanden rörande arv. Ju.
26. Tillträde till COTIF 1999. Ju.
27. Svensk veteranpolitik. Ett ansvar för hela samhället. + Bilagor. Fö.
28. Lönsamt arbete – familjeansvarets fördelning och konsekvenser. A.
29. Assisterad befruktning för ensamstående kvinnor. Ju.
30. Jämställt arbete? Organisatoriska ramar och villkor i arbetslivet. A.
31. Visselblåsare  
Stärkt skydd för arbetstagare som slår larm om allvarliga missförhållanden. A.
32. Jordbruks- och bostadsarrende – några frågor om arrendeavgift och besittningsskydd. Ju.
33. Från hyresrätt till äganderätt. Ju.
34. Inte bara jämställdhet  
Intersektionella perspektiv på hinder och möjligheter i arbetslivet. A.
35. I vått och torrt – förslag till ändrade vattenrättsliga regler. M.
36. Frågor om följerrätt och om museernas kopiering. Ju.
37. De svenska energimarknaderna – en samhällsekonomisk analys. Fi.
38. Tillväxt och värdeskapande  
Konkurrenskraft i svenskt jordbruk och trädgårdsnäring. L.
39. Så enkelt som möjligt för så många som möjligt  
Bättre juridiska förutsättningar för samverkan och service. N.
40. Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet. Fi.

41. Nya regler om aktiva åtgärder mot diskriminering. A.
42. Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2013. M.
43. Synnerligen grova narkotikabrott. Ju.
44. F-skuldsanering – en möjlighet till nystart för seriösa företagare. Ju.
45. Unik kunskap genom registerforskning. U.
46. Marknadsmisbruk II. Fi.
47. Förbättrad tvistlösning på konsumentområdet – ny EU-lagstiftning och en översyn av det svenska systemet. Ju.
48. Registerutdrag i arbetslivet. A.
49. Våld i nära relationer – en folkhälsofråga. Förslag för ett effektivare arbete. + Bilaga. Ju.
50. Med miljömålen i fokus – hållbar användning av mark och vatten. M.
51. Nya regler om upphandling. S.
52. Resolution. En ny metod för att hantera banker i kris. Vol 1 + 2. Fi.
53. Material i kontakt med dricksvatten – myndighetsroller och ansvarsfrågor. L.
54. Vildsvin och viltskador – om utfodring, kameraövervakning och arrendatorers jakträtt. L.
55. Inhyrning och företrädesrätt till återanställning. A.
56. Genomförande av Omnibus II-direktivet. Fi.
57. En ny reglering för tjänstepensionsföretag. Del 1 + 2. Fi.
58. Privat införsel av alkoholdrycker. Tydligare regler i konsekvens med svensk alkoholpolitik. S.
59. Bostadsförsörjning och riksintressen. M.
60. Tillförlitligare kreditupplysningar – ett förbättrat integritetsskydd vid offentlighetsrättsliga krav. Ju.
61. Svensk kontanthantering. Fi.
62. Förbättrat förhandsbeskedsinstitut. Fi.



# Statens offentliga utredningar 2014

## Systematisk förteckning

### Arbetsmarknadsdepartementet

- Det ska vara lätt att göra rätt  
Åtgärder mot felaktiga utbetalningar inom den arbetsmarknadspolitiska verksamheten. [16]
- Lösamt arbete  
– familjeansvarets fördelning och konsekvenser. [28]
- Jämställt arbete? Organisatoriska ramar och villkor i arbetslivet. [30]
- Visselblåsare  
Stärkt skydd för arbetstagare som slår larm om allvarliga missförhållanden. [31]
- Inte bara jämställdhet  
Intersektionella perspektiv på hinder och möjligheter i arbetslivet. [34]
- Nya regler om aktiva åtgärder mot diskriminering. [41]
- Registerutdrag i arbetslivet. [48]
- Inhyrning och företrädesrätt till återanställning. [55]

### Finansdepartementet

- Vissa bostadsbeskattningsfrågor. [1]
- Översyn av statsskuldspolitiken. [8]
- De svenska energimarknaderna  
– en samhällsekonomisk analys. [37]
- Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet. [40]
- Marknadsmissbruk II. [46]
- Resolution. En ny metod för att hantera banker i kris. Vol 1 + 2. [52]
- Genomförande av Omnibus II-direktivet. [56]
- En ny reglering för tjänstepensionsföretag. Del 1 + 2. [57]
- Svensk kontanthantering. [61]
- Förbättrat förhandsbeskedsinstitut. [62]

### Försvarsdepartementet

- Investeringsplanering för försvarsmateriel  
En ny planerings-, besluts- och uppföljningsprocess. [15]
- Genomförande av Seveso III-direktivet. [17]
- Svensk veteranpolitik. Ett ansvar för hela samhället. + Bilagor. [27]

### Justitiedepartementet

- Det måste gå att lita på konsumentskyddet. [4]
- Skärpta straff för vapenbrott. [7]
- Straffskalorna för allvarliga våldsbrott. [18]
- Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv. [22]
- Internationella rättsförhållanden rörande arv. [25]
- Tillträde till COTIF 1999. [26]
- Assisterad befruktning för ensamstående kvinnor. [29]
- Jordbruks- och bostadsarrende  
– några frågor om arrendeavgift och besittningsskydd. [32]
- Från hyresrätt till äganderätt. [33]
- Frågor om följerätt och om museernas kopiering. [36]
- Synnerligen grova narkotikabrott. [43]
- F-skuldsanering – en möjlighet till nystart för seriösa företagare. [44]
- Förbättrad tvistlösning på konsumentområdet – ny EU-lagstiftning och en översyn av det svenska systemet. [47]
- Våld i nära relationer – en folkhälsofråga.  
Förslag för ett effektivare arbete.  
+ Bilaga. [49]
- Tillförlitligare kreditupplysningar  
– ett förbättrat integritetsskydd vid offentlighetsrättsliga krav. [60]

### **Landsbygdsdepartementet**

- Tillväxt och värdeskapande
  - Konkurrenskraft i svenskt jordbruk och trädgårdsnäring. [38]
- Material i kontakt med dricksvatten – myndighetsroller och ansvarfrågor. [53]
- Vildsvin och viltskador
  - om utfodring, kameraövervakning och arrendatorers jakträtt. [54]

### **Miljödepartementet**

- Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2014. Forskningsdebatt, alternativ och beslutsfattande. [11]
- I vått och torrt – förslag till ändrade vattenrättsliga regler. [35]
- Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2013. [42]
- Med miljömålen i fokus – hållbar användning av mark och vatten. [50]
- Bostadsförsörjning och riksintressen. [59]

### **Näringsdepartementet**

- En digital agenda i människans tjänst
  - en ljusnande framtid kan bli vår. [13]
- Bredband för Sverige in i framtiden. [21]
- Olycksregister och djupstudier på transportområdet. [24]
- Så enkelt som möjligt för så många som möjligt
  - Bättre juridiska förutsättningar för samverkan och service. [39]

### **Socialdepartementet**

- Framtidens valfrihetssystem
  - inom socialtjänsten. [2]
- Boende utanför det egna hemmet
  - placeringsformer för barn och unga. [3]
- Förändrad assistansersättning
  - en översyn av ersättningsystemet. [9]
- Ett steg vidare – nya regler och åtgärder för att främja vidareutnyttjande av handlingar. [10]
- Effektiv och rättssäker PBL-överprövning. [14]
- Läkemedel för särskilda behov. [20]

Rätt information på rätt plats i rätt tid.  
Del 1, 2 och 3. [23]

Nya regler om upphandling. [51]

Privat införsel av alkoholdrycker.  
Tydligare regler i konsekvens med svensk alkoholpolitik. [58]

### **Utbildningsdepartementet**

- Staten får inte abdikera
  - om kommunaliseringen av den svenska skolan. [5]
- Män och jämställdhet. [6]
- Utvärdera för utveckling – om utvärdering av skolpolitiska reformer. [12]
- Yrkeskvalifikationsdirektivet – ett samlat genomförande. [19]
- Unik kunskap genom registerforskning. [45]