Angående förhandsbesked i skattefrågor

Av regeringsrättssekreteraren C. O. Sandström

Möjligheten i Sverige för de skattskyldiga att kunna få förhandsbesked i skattefrågor med bindande verkan gentemot skattemyndigheterna saknar motsvarighet på andra håll. Det är därför förklarligt att den svenska anordningen uppmärksammades i de diskussioner som ägde rum vid International Fiscal Associations XI :e kongress i Wien i höstas, då bl. a. frågan om de skattskyldigas rättsskydd gentemot fiscus behandlades. Man fann sig böra närmare studera frågan om ett allmänt införande efter svensk förebild av institutet ifråga. I detta syfte uppdrogs åt författaren av dessa rader att till IFA :s vetenskapliga råd avlämna en redogörelse för det svenska systemet.

I den med anledning härav avgivna redogörelsen behandlas bl. a. de förutsättningar som gäller för erhållande av förhandsbesked. Detta har i någon mån belysts genom några uttalanden i lagstiftningens förarbeten ävensom genom angivande av några enstaka rättsfall, vilka funnits tillgängliga i Riksskattenämndens (= RN :s) meddelanden intagna i Skattenytt samt i Svensk Skattetidnings rättsfallssamlingar. För redogörelsens syfte har det inte funnits anledning att göra mera djupgående analyser i ämnet. Då de enkla konstateranden som framställningen i hithörande delar innehåller likväl kan vara av intresse även för svenska läsare, skall här på begäran återges ett avsnitt av den nämnda redogörelsen.

Den skattskyldige har enligt de gällande bestämmelserna inte någon ovillkorlig rätt att få ett förhandsbesked. Rätten till förhandsbesked är nämligen helt beroende av om RN finner förutsättningar härför vara för handen. Vid denna bedömning har nämnden fria händer. Författningen anger visserligen under vilken förutsättning förhandsbesked må lämnas — det är såsom framgår av den följande framställningen endast ett enda generellt villkor som uppställts — men även om denna förutsättning i och för sig kan sägas vara

---

användbara i revisionsverksamheten synes det erforderligt att i deras utbildning inginge åtminstone ett par års praktik på revisionsavdelning. Därest assistenternas utbildning icke ordnas tillfredsställande, kommer såväl effektiviteten som rättssäkerheten i revisionsarbetet i fara. Handledningen, utbildningen och sysselsättandet av assistenterna kommer uppenbarligen att taga avsevärd tid i anspråk för taxeringsrevisorerna. Detta problem kommer med all sannolikhet att bli alltmer markant ju fler assistenter som tillsättes. Den vid flera länsrevisorsmöten dokumenterade personalbristen synes giva vid handen, att därest några större granskningar skall utföras, detta kan bli så tidsödande, att det kan menligt inverka på arbetet i övrigt. Man torde således även i fortsättningen kunna räkna med organisatoriska problem vid uppläggande och genomförande av taxeringsrevision.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

för handen, har RN likväl rätt att avvisa den skattskyldiges ansökan om förhandsbesked. Härför kan finnas skäl av olika slag. Har t. ex. den handling som avses med förhandsbeskedet redan vidtagits, finns det som regel ingen anledning att lämna förhandsbesked. Den skattskyldige får i ett sådant fall i vanlig ordning avvakta skattefrågans bedömande vid taxeringen och eventuellt överklaga denna med anlitande av den ordinära taxeringsprocessen. Till det nu nämnda skälet för avvisning skall vi strax återkomma i det följande. Vidare kan nämnden avvisa en ansökan om förhandsbesked om den har anledning misstänka missbruk av frågerätten. Denna bör nämligen inte få användas i vilken utsträckning som helst för erhållande av upplysning om den ur skattesynpunkt förmånligaste vägen för genomförandet av en viss transaktion eller för uppletande av kryphål i skatteförfattningarna. Men även om en ansökning om förhandsbesked finnes fylla ett legitimt syfte, skall nämnden äga avvisa densamma, om trots föreläggande att komplettera uppgifterna dessa likväl är så ofullständiga att nämnden inte på grundval av dem kan lämna det begärda beskedet.

Om RN upptager en ansökan till prövning, skall nämnden i den omfattning detta finnes böra ske meddela beslut huru den till nämnden hänskjutna frågan skall bedömas.

Vad beträffar förutsättningarna för erhållande av förhandsbesked så framgår redan av uttrycket "förhandsbesked" att beskedet i princip skall avse en tilltänkt handling, det må vara en affärstransaktion, en investering eller en planerad åtgärd av annat slag. Har den handling vars skattekonsekvenser det är fråga om redan ägt rum, kan ju den skattskyldige inte längre undgå dessa konsekvenser. Är den skattskyldige inte nöjd med taxeringsmyndigheternas uppfattning av skattefrågan, bör han i detta läge använda sig av den ordinära taxeringsprocessen med dess instansordning. Ett förhandsbesked skulle här innebära en möjlighet för den skattskyldige att sätta denna instansordning å sido i dessa fall.

Såsom exempel på fall då ett fullbordat faktum ansetts utesluta rätt till förhandsbesked kan nämnas följande. En förening hade under 1955 uppburit ett skadeståndsbelopp. Föreningen anhöll under 1956 om besked huruvida föreningen vore skattskyldig för beloppet och framhöll att beskedet vore av betydelse för föreningen, enär den låg under likvidation, vilken inte kunde avslutas förrän definitivt besked förelåg i skattefrågan. RN meddelade i sitt besked att skattskyldighet förelåg. Sedan föreningen anfört besvär häröver hos RR förklarade denna domstol att föreningen inte kunde anses ha visat någon omständighet av beskaffenhet att förhandsbesked bort meddelas och undanröjde därför det överklagade förhandsbeskedet. (RR:s utslag den 12/9 1956.) Utgången måste ha berott på den omständigheten att föreningen redan uppburit skadeståndet i fråga.

Även om ett fullbordat skatterättsligt faktum normalt diskvalificerar den skattskyldige från rätten att erhålla förhandsbesked, får man likväl inte härav draga slutsatsen, att ett förhandsbesked under alla förhållanden skulle vara uteslutet i ett sådant fall. Praxis visar nämligen, att förhandsbesked undantagsvis meddelats, när visserligen det faktum om vars skattekonsekvenser det varit fråga redan in-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

träffat men dessa skattekonsekvenser i sin tur varit bestämmande för en annan tilltänkt åtgärd av betydelse för den skattskyldige. Så t. ex. gällde i ett fall den skattskyldiges ansökan, huruvida ersättning för överlåtelse av hyresrätten till affärslokaler som den skattskyldige disponerat i sin egen verksamhet skulle anses utgöra skattepliktig inkomst för honom. I detta fall meddelades förhandsbesked, ehuru överlåtelsen redan ägt rum, när ansökan gjordes. (RR:s utslag den 28/5 1957.) Den skattskyldige hade nämligen uppgivit att han, därest han bleve förklarad skattskyldig för ersättningen, ämnade mot en engångspremie teckna en pensionsförsäkring. Förhandsbeskedet komme därför att bliva avgörande för hans dispositioner. Att lagstiftaren inte varit alldeles främmande för eventualiteten av förhandsbesked även i fall då det gäller skattekonsekvenserna av en redan företagen handling framgår också av att ansökan om förhandsbesked får inges så sent som intill den dag då den skattskyldiges deklaration senast skall avges. Denna tidpunkt infaller nämligen under taxeringsåret och alltså efter det beskattningsåret, d. v. s. det år vars inkomster är föremål för beskattning, gått till ända. Kontentan blir alltså att förhandsbeskedet i princip skall återverka på en tilltänkt handling av betydelse för den skattskyldige men den tilltänkta handlingen behöver inte alltid vara den vars skattekonsekvenser omfrågas. Det må dock framhållas att frågan, huruvida förhandsbeskedets betydelse kan bedömas med hänsyn till en annan tilltänkt handling än den vars skattekonsekvenser efterfrågas, såsom framgår av omröstningen i några av RR avgjorda mål, varit föremål för delade meningar.

Frånsett vad som enligt det nu sagda kan ligga i uttrycket förhandsbesked har såsom enda villkor för erhållande av förhandsbesked uppställts, att beskedet finnes vara av synnerlig vikt för den skattskyldige. Det har nämligen med hänsyn till de olikartade förhållandena som kan föreligga i varje enskilt fall ansetts varken möjligt eller lämpligt att närmare precisera i vilka fall förhandsbesked skall kunna erhållas.

Synnerlig vikt.

Vad ligger då i kravet på "synnerlig vikt"? Till att börja med torde det självfallet förutsättas, att den i ansökningen om förhandsbesked gjorda frågan hänför sig till ett verkligt aktuellt fall. Det kan alltså inte vara meningen att förhandsbeskedet skall kunna användas för att få rent akademiska spörsmål besvarade, hur intressanta de än må vara i och för sig. men framför allt innebär det uppställda kravet, att den omfrågade saken gäller ett skattebelopp som är tillräckligt stort för att beskedet skall kunna sägas vara av synnerlig vikt för den skattskyldige. Att det inte får gälla bagateller är uppenbart. Men i övrigt måste man vid bedömningen självfallet ta hänsyn till inkomst- och förmögenhetsförhållandena i det enskilda fallet. Den eventuella skatten kan innebära en betydande ekonomisk belastning för en skattskyldig men inte för en annan.

Då möjligheten att erhålla förhandsbesked inte gjorts beroende av beskattningsfrågans materiella beskaffenhet följer att frågorna kan gälla såväl bedömningsfrågor som rena rättsfrågor. Med

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

hänsyn till att också frågor av det senare slaget kunde komma att omfattas av RN:s förhandsbesked ifrågasattes det av den kommitté, vars förslag låg till grund för lagstiftningen om förhandsbesked, nämligen 1947 års taxeringssakkunniga, om inte tillämpningen av institutet borde utsträckas så, att förhandsbesked kunde erhållas för åstadkommande av en snabb lösning av aktuella rättsfrågor av mera allmän räckvidd. Då kommittén emellertid intagit ståndpunkten att RN inte skulle ha rätt att i sin övriga verksamhet meddela anvisningar rörande tillämpningen av skatteförfattningarna med en för taxeringsmyndigheterna bindande verkan, skulle den ifrågasatta utvidgningen av förhandsbeskedets tillämpningsområde medföra att man på en omväg uppnådde detta resultat. Det förklarades därför, att ett meddelat förhandsbesked även när det gällde en rättsfråga endast skulle ha den innebörden att dess bindande verkan bleve begränsad till den skattskyldige som beskedet avsåge. I fråga om andra skattskyldigas taxering finge ett sådant förhandsbesked endast betydelse såsom prejudikat. Kommittén tillade att, om ett förhandsbesked genom besvär bringades under RR:s prövning, beskedet visserligen finge större betydelse för rättstillämpningen än om dylik besvärstalan ej förts, men häri låge enligt kommittén inte något skäl för att söka föra dylika mål i någon mera avsevärd omfattning till RR. Den prejudicerande verkan av ett regeringsrättsutslag vore nämligen ej heller den oinskränkt.

Uppskattningsfrågor.

Kommittén tog också upp till diskussion möjligheten av en utvidgning av förhandsbeskedets tillämpningsområde beträffande vissa uppskattningsfrågor. Jämväl i vissa sådana frågor kunde behov sägas föreligga av förhandsbesked med bindande verkan inte endast för en skattskyldig utan för en hel grupp skattskyldiga. Detta gällde bland annat i fråga om värdesättning vid förmögenhetsbeskattningen av icke börsnoterade aktier. Kommittén anlade här samma synpunkter som beträffande den ifrågasatta utvecklingen av området för förhandsbesked i rättsfrågor. Härtill kom enligt kommittén att aktierna i ett bolag inte alltid vore av samma värde i olika innehavares händer. Hänsyn måste nämligen stundom tagas till storleken av aktieinnehavet. Om sålunda förhandsbeskedet inte vore ägnat att utgöra en regelmässig form för värdering av icke börsnoterade aktier, vore dock därmed inte sagt, att inte i undantagsfall aktiebolag eller aktieägare exempelvis i samband med nyemission kunde ha sådant intresse av förhandsbesked, att förutsättning för beskeds lämnande således kunde tänkas uppkomma även beträffande aktievärden.

Det framgår alltså av det sagda att man i lagstiftningens förarbeten visserligen erkänt förhandsbeskedens prejudikatvärde i förekommande fall men att man likväl ansett att enbart hänsynen till ett allmänt prejudikatintresse icke borde i och för sig motivera att förhandsbesked lämnades. Enligt lagstiftarnas mening skulle frågan huruvida ett förhandsbesked borde lämnas eller inte bedömas uteslutande med hänsyn till beskedets vikt för den skattskyldige i det enskilda fallet. I enlighet därmed utformades också reglerna angående rätten till förhandsbesked.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

På grund härav har förhandsbesked helt följdriktigt vägrats i ett antal fall, i vilka förutsättningarna för erhållande av förhandsbesked saknades i det enskilda fallet, men i vilka ett förhandsbesked likväl skulle ha varit av stor betydelse för andra liknande fall. Ett par exempel på dylika fall kan nämnas. I det ena fallet gällde frågan huruvida ett arvode, som en skattskyldig uppburit under den tid då han genomgick en utbildningskurs, utgjort för honom skattepliktig inkomst. RN förklarade att så vore fallet men RR, varest den skattskyldige anförde besvär, förklarade att hans ansökan bort avvisas av nämnden och undanröjde därför dess besked (RR:s utslag den 17/11 1955). I det andra fallet gällde frågan om ett statligt bidrag som beviljats en skattskyldig för avläggande av en högre juridisk examen skulle betraktas såsom ett skattefritt stipendium eller ej. RN besvarade frågan till den skattskyldiges fördel men RR, där vederbörande taxeringsintendent klagade, förklarade även i detta fall att ansökningen bort avvisas (RR:s utslag den 5/2 1957). I båda fallen motiverade RR sitt beslut med att det begärda förhandsbeskedet icke kunde anses vara av synnerlig vikt för den skattskyldige; tydligen därför att ansökningen gällde ett fullbordat faktum. I bägge fallen skulle förhandsbeskedet varit vägledande för andra skattskyldiga och ett förhandsbesked i de aktuella fallen emotsågs därför med största intresse både av de skattskyldiga och av taxeringsmyndigheterna. Av de båda fallen framgår det också att RN haft en mer liberal uppfattning om förhandenvaron av förutsättningarna för förhandsbesked än RR.

Förhandsbesked – ett principuttalande.

RN:s förhandsbesked får alltså karaktär av endast ett principuttalande rörande sökandens ifrågakomna taxering. Med hänsyn härtill behöver i förhandsbeskedet angivas endast de grunder som skall följas vid taxeringen, därest inte särskilda omständigheter föranleder till annat.

Den restriktivitet som i enlighet med det anförda kommit till uttryck i tillämpningen, särskilt för RR:s vidkommande, har framkallat viss kritik. I kritiken[1]) har framhållits bl. a. att erfarenheten visat, att förhandsbeskeden spelar en allt väsentligare roll som prejudikat och att förhandsbeskeden därför borde kunna meddelas i större utsträckning än nu skedde. Samma kritik riktade sig också mot den av RR intagna ståndpunkten, att ex officio pröva frågan huruvida RN bort lämna förhandsbesked. RR har nämligen i flera dit överklagade mål, utan att detta yrkats av någon part, förklarat att förhandsbesked ej bort meddelas och med hänsyn härtill undanröjt RN:s besked. En sådan ståndpunkt kunde enligt kritiken i vissa fall medföra risk för en "reformatio in pejus." En skattskyldig kunde på grund härav stundom finna det alltför vågsamt att överklaga ett förhandsbesked som delvis gått honom emot. Han kunde nämligen då riskera att få hela förhandsbeskedet undanröjt även i den mån det gått till hans fördel. För den av RR intagna ståndpunkten talar emellertid — såsom i samband med den framförda kritiken erkändes men kanske inte godkändes — att RN eljest genom sitt beslut att icke avvisa en ansökan om förhandsbesked kunde binda den högre in-

[1]) Se artikel av L. Mutén i Skattenytt 1957 s. 150.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

stansen och tvinga den att fastställa en författningsstridig förvaltningsakt. Frågan om de lagliga förutsättningarna för meddelande av förhandsbesked är för handen eller ej bör inte vara något sådant processföremål varöver parterna får råda.

Har förhandsbesked meddelats skall det lända till efterrättelse vid den taxering som beskedet avser. Förhandsbeskedets karaktär av principuttalande utesluter emellertid dess tillämpning ex officio. Därför måste den skattskyldige själv hos vederbörande taxeringsmyndighet, om han vill det, yrka att bli taxerad i enlighet med förhandsbeskedet, eller eventuellt, om förhandsbeskedet överklagats i enlighet med RR:s eller i förekommande fall KR:s utslag. Han måste därvid uppvisa beskedet och visa att de i beskedet angivna förutsättningarna är för handen. Underlåter den skattskyldige att lämna tillräckliga upplysningar i sistnämnda hänseende, riskerar han att förhandsbeskedet inte vinner tillämpning. Inte heller kan förhandsbeskedet tillerkännas bindande verkan, om det vid taxeringen skulle visa sig att den skattskyldige bibragt RN en felaktig uppfattning rörande sakförhållandena. Det blir då taxeringsmyndigheternas och eventuellt skattedomstolarnas sak att pröva förhandsbeskedets tillämplighet. Har skattelagstiftningen ändrats i något avseende som beskedet angår innan detta hunnit tillämpas, kan den skattskyldige inte mot de ändrade bestämmelserna åberopa beskedet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05